

VERGİ BİLİNCİ/VERGİ AHLAKI/VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM ve VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER¹

TAX CONSCIOUSNESS/TAX ETHICS/VOLUNTARY COMPLIANCE TO TAX AND FACTORS AFFECTING VOLUNTARY COMPLIANCE TO TAX



İmdat TÜRKAY*

ÖZ

“Vergi mükellefleri, devletin tatil izni, hastalık izni ve resmi izni olmayan çalışanlardır” Anonim Devletin yapmış olduğu kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olan vergilerin cebri yöntemlerden ziyade gönüllü olarak ödenmesini sağlamak günümüzde vergi idarelerinin öncelikli hedeflerinden biri haline gelmiştir. Toplumda yaşayan bireylerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen birçok faktör bulunmakta olup bunları; ahlaki, psikolojik, hukuki, kültürel, kurumsal, siyasal, yönetsel, dinsel vb. faktörler olarak sıralamak mümkündür. Vergi sistemleri oturmuş, kayıtdışı ekonomi seviyesi düşük ve toplumsal vergi bilinci yüksek ülkelerde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu da yüksek olmaktadır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını etkileyen bireysel ve toplumsal faktörler ülkeden ülkeye değişkenlik göstermektedir. Günümüzde, birçok ülke artık vergi kaçırmaı engellemek için vergi-

ABSTRACT

“Taxpayers are labourers of state who have no holiday, no sick leave, no official leave.” Anonymous

Today it is one of the primary objectives of tax administrations to ensure that taxes, which are the main source of financing of the public expenditures made by the State, are paid voluntarily rather than compulsorily. There are many factors that affect the voluntary compliance of individuals living in the society. These factors are possible to be sorted as; moral, psychological, legal, cultural, institutional, political, administrative, religious and etc. Taxpayers have a high level of voluntary compliance to tax systems, low level of informal economy and high tax awareness. Individual and social factors that affect taxpayers’ tax compliance vary from country to country. Today, many countries have begun to implement

* Gelir İdaresi Grup Başkanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, iturkay@gelirler.gov.tr, Orcid ID: 0000-0003-3596-0872
Türkay, İ. (Ocak 2019). Vergi Bilinci/Vergi Ahlakı/Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, *Vergi Raporu*, 232, (161-203).

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

ye gönüllü uyumu destekleyen uygulamaları hayata geçirmeye başlamıştır.

Anahtar Kelimeler: Mükellef, vergi, vergi bilinci, vergi ahlakı, mükellef hakları

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, H25, H29

GİRİŞ

Günümüzde ister gelişmiş isterse gelişmekte olan ülke olsun, vergiler kamu harcamalarının finansmanı için alternatifsiz olan tek finansman kaynağıdır. Vergilerin varlığı ilk çağlardan bu yana değişik adlarla da olsa yaşayan bir oldu olarak toplumlarla birlikte gelişmiş ve bugünkü vergi sistemleri oluşmuştur. Mükellefler günümüzde ödemekte oldukları vergilerin bilincine ve farkına geçmişe oranla daha çok sahip bulunmaktadırlar. Eğitim seviyesi çok düşük ve demokratik kurumları gelişmemiş üçüncü dünya ülkelerinde vergi zihniyeti gelişmiş olmadığından dolayı vergiye karşı bir düşmanlık bile söz konusu olabilmektedir. Böyle toplumlar vergi kaçırma konusunda kendilerini haklı görmektedirler. Devleti kabul etmeyen bir yükümlünün devletin koyduğu bir vergiyi isteyerek ve tam ödemesi de beklemez.² Modern ve etkin bir vergi sistemi dört temel unsurdan oluşmakta olup bunlar; etkin bir gelir idaresi, makul vergi yükü, geniş bir vergi tabanı, sade ve anlaşılır bir vergi mevzuatıdır. Gelir idarelerinin en önemli görevi, vergiye gönüllü uyumu sağlayarak verginin zamanında ve tam ödenmesini temin etmektir. Vergiye gönüllü uyumun sağlanamadığı durumlarda uyum risklerini tespit etmek, değerlendirmek ve bu risklere yönelik tedbirler almak gerekmektedir.

Vergiye gönüllü uyumun temelinde vergi bilinci ve vergi ahlakı bulunmaktadır. Vergi ahlakı ve bilincine sahip olamayan ülkelerde vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi gibi

practices that support voluntary compliance to tax in order to prevent tax evasion.

Keywords: Taxpayer, tax, tax awareness, tax morality, taxpayer rights

JEL Classification Codes: H20, H25, H29

olumsuz faktörler ağır basmaktadır. Vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmesi bir devlet için her açıdan çok büyük önem taşımaktadır. Vergi ahlakı ve bilincine sahip olan ülkelerde vergi kayıpları az olmakta ve devletin eline geçen vergi yeterli olmakta, dolayısıyla devlet kamu hizmetlerini daha etkin şekilde gerçekleştirebilmektedir. Bir toplumda vergi ahlakı ve bilincinin seviyesi ne kadar yüksekse, ödediği vergilere tahammülü, devlete olan sevgisi, güveni de yüksek olmakta ve vergi kaybına neden olan faktörler de az olmaktadır. Vergi bilinci ve ahlakının toplumda yerleşmiş olmasının bir diğer önemi de denetim açısından kendini göstermektedir. Mükellefler önce kendilerini, sonra etrafındaki mükellefleri denetler ve başka mükellefler tarafından da denetlendiklerinin farkında olurlar. Bu nedenlerle vergi bilinci ve ahlakını geliştirilmesi için devletin gerekli çabayı göstermesi gerektiği gibi mükelleflerin de aynı şekilde vergi ödeme yükümlülüğü konusunda duyarlı olmaları gerekmektedir.

Her ülkedeki vergi bilinci, vergi ahlakı; mükelleflerin yaşadığı sosyal ortamın, kültürün, en önemlisi de ekonomik hayatın şartları ve kayıtdışı ekonominin büyüklüğü ve de vergi yükü ile yakın ilişki içinde bulunmaktadır. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'deki vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun durumu; mükelleflerin sosyal ve demografik özelliklerinden, mali durumlarından, vergiye karşı algılamalarından, adalet algısı, subjektif ve objektif vergi yükü, denetim ve cezalarına ilişkin algılamalarından, vergi sisteminin

² Cuma Çataloluk, "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Derneği, Sayı:20, 2008, s.218.

karmaşasından, sık sık vergi aflarına başvurulmasından ve vergi idaresinin etkin olup olmadığı gibi birçok etkenden birebir etkilenmektedir.

Bu çalışmada, öncelikle vergi hukukunda vergiyi yasa gücüyle talep eden Devlet ile vergiyi vatandaş olarak ödemek durumunda olan mükellefler arasındaki bağın kuvvet derecesini gösteren vergi bilinci, vergi ahlakı, vergiye gönüllü uyum kavramlarının açıklaması yapılacak ve ardından da bu kavramları ve özellikle de vergiye gönüllü uyumu direk veya dolaylı olarak etkileyen unsurların neler olduğuna değinilecektir. Şüphesiz bu tarz soyut vergisel kavramların vergi hukuku alanında veya devletlerin vergi sistemleri içindeki mevzuatlarda tam olarak tanımlanması mümkün değildir. Ancak, ülkelerin vergi sistemlerindeki vergi idaresi ve mükellefler arasındaki ilişkilerin kuvvet derecesine ve yaşanan ihtilaflara bakılmak suretiyle ve de vatandaşların ve mükelleflerin vergisel konulardaki davranışlarını anketler yoluyla ölçerek bir kaniya varmak mümkün olabilmektedir.

1- VERGİNİN YASALLIĞI

Ülkemizde verginin alınması ve vergi kanunlarının çıkarılabilmesi için en temel yasa olan 1982 Anayasası'nın "Siyasî Haklar ve Ödevler" bölümünde "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinde yer alan hükme göre;

- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimle-

riyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekmektedir. 1982 Anayasa'sının 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.³ Vergi kanunlarının içerisinde siyah ve beyaz alanlardan ziyade gri alanlar mevcut bulunabilmektedir. Başta mükellefler olmak üzere vergi kanunları ile bir şekilde ilgili olan kişiler bu gri alanlar dolayısıyla kanunları anlamakta zorlanmaktadır. Bu durum, doğrudan vergisel süreçlerdeki mükellef davranışlarına etki etmektedir.

1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda diğer vergicilik kavramlarını tanımladığı halde, vergi kavramına yer verilmemiştir. Öz Türkçe bir kavram olan vergi, Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası Anayasalarımızda da terim olarak tanımlanmamış, sadece vergilendirmeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasaları'nda ya da herhangi bir Türk Vergi Kanunu'nda tanımlanmayan vergi, 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung) üçüncü paragrafında şu şekilde tanımlanmaktadır: "vergiler herhangi belirli bir hizmetin karşılığı olmaksızın ve kamu tüzel kişisi tarafından gelir sağlamak üzere, kanunen mü-

³ Anayasa Mahkemesi'nin 2.7.2009 Tarihli ve Esas No: 2005/66, Karar No: 2009/102 sayılı Kararı (7.10.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır).

kellef durumunda bulunan herkese bir kez veya sürekli olarak yaptırılan para ödemeleridir". Genel bir tanımlamayla vergiyi, "kamu yönetimince kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın, kanuna dayalı olarak gerçek veya tüzel kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralardır" şeklinde ifade edilebiliriz. Bir başka tanıma göre vergi; Devletin egemenlik hakkını kullanarak, kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla birey ve kuruluşlardan, ödeme güçlerine göre, zora dayalı ve karşılıksız olarak aldığı paradır.

Gerçekten de Türk vergi hukukunda verginin özel olarak bir tanımı yapılmamıştır. Her vergi kanunu kendi sistematiğinde, vergiyi doğuran olaydan bahsetmiş ve verginin konusu ve mükellefinin kimler olduğuna ve diğer hususlara ilişkin hükümler sıralanmıştır. Mükellefin ve vergi sorumlusunun tanımı ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde; *"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şâmindir."* şeklinde yapılmıştır.

Maliye ile ilgili kitapların pek çoğunda verginin klasik tanımı; *"Devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yaptığı zor alımdır."* şeklindedir. Modern devletle birlikte bu tanımın şu şekilde değişmesi gerektiğini söyleyenler de vardır: *"Vergi, devletin etkinliği sağlanmış ve şeffaf kamu giderlerini sağlama-da-ki bunlar adalet, eğitim, sağlık, iç ve dış güven-*

*lik ve altyapı harcamalarıdır- ekonomik faaliyetleri en az etkileyerek adalet, eşitlik ve yasallık ilkeleri çerçevesinde, toplumsal uzlaşmayı sağlamak koşuluyla almış olduğu parasal değerlerdir."*⁴

Modern devletlerde vergi, kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle, değişmez kurallara göre talep edilen parasal kıymetlerdir. Bu tanım içinde verginin şu temel özelliklerini görmek mümkündür:

- Vergi kamusal hizmetler için ödenir.
- Vergi nakden (para ile) ödenir.
- Vergide zorunluluk (cebir) vardır.

Bir başka ifadeyle, kişiler vergiyi ödeyip ödeme konusunda bir seçim hakkına sahip değildirler. Ancak bu cebir, vergiyi alan devlete de bir yükümlülük getirmektedir. Yani vergi, devletin vatandaşlardan keyfi ve başıboş bir şekilde talep ettikleri bir bedel değildir. Aksine, devlet sınırları içinde yaşayan kişiler, anayasal ve yasal teminat altında kamu hizmetlerine harcanmak üzere vergi ödemektedirler. Böylece vergi hukuki niteliğe kavuşturulmuş; yani, kişiler için belirlenen cebir unsuru, devlet veya siyasi otorite nitelik ve fonksiyonları içinde "hukuki bir cebir" halini almıştır.⁵

Son çeyrek yüzyılda ülkelerin vergi sistemlerinde oldukça gündemde olan vergi bilinci ve mükellef haklarının gelişimi ise tamamen ülkelerin demokrasiye, insan haklarına ve vatandaşlarına verdikleri değer ve önemle beraber gelişmiştir. Bu durumun siyasi, sosyal ve ekonomik sebepleri ülkeden ülkeye değişkenlik göstermektedir. İşte Devletimizin Anayasasında siyasi hak ve ödevler arasında yer alan vergi ödevini yerine getiren vatandaşlardan vergiyi tahsille görevli olan Türk Gelir İdaresi de mükellef haklarına riayet

⁴ Nazmi Karyağdı, Mükellef Hakları Bildirgesi ne demektir?, 29.07.2012, <https://vergialgi.net/mukellef-haklari/mukellef-haklari-bildirgesi-ne-demektir>.

⁵ <http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/Ekodialog.com>, "Verginin Tanımı", Erişim Tarihi: 02 Nisan 2015.

ettiği ölçüde mükelleflerin vergiye uyum seviyeleri kendiliğinden artacaktır. Türk Vergi Sisteminin vergi kanunları, mükellef hizmetleri, e-vergi uygulamaları noktasında vergi bilinç seviyesi ve gönüllü uyum düzeyi yüksek olan ülkelerden geri kalan bir yönü olmamakla beraber, vatandaşların vergiye olan algısı ve uyum seviyesi gelişmiş ülkelere nazaran bazı farklılıklar göstermektedir.

2- VERGİ BİLİNCİ/VERGİ AHLAKI/ VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM KAVRAMLARI

Devletle mükellef arasında en fazla anlaşmazlığa neden olan kamu kaynağı vergilerdir. Vergilerin, anlaşmazlık konusu olmasının nedenlerinden birisi mükelleflerin vergi karşısındaki olumsuz tutum ve davranışları, diğeri ise vergi idaresinin mükellef haklarına yeterince riayet etmesidir. Bu anlaşmazlıkların giderilmesinde uygulanabilecek yöntemlerin başında vergiye uyumun ve vergi bilincinin oluşturulması gelmektedir. Vergilerin devletler için önemi göz önüne alındığında, vergi gelirlerinde meydana gelecek azalmaların doğrudan kamu hizmetlerinin sunumunu etkileyeceği bir gerçektir. Bu bağlamda vergi gelirlerinin azalmasına neden olan vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve kayıt dışı ekonomi gibi durumların önüne geçilmesi için bireylerde vergi bilincinin oluşturulması önemli hale gelmektedir. Bireylerin vergiye karşı tutum ve davranışları, verginin bireyler tarafından algılanmasına ve algılanan değerlerin içselleştirilmesine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, kişilerin gelir, harca ve servet vergileri karşısında sergiledikleri davranışlar, toplumsal çevre etkisiyle oluşan algılama sonucunda şekillenmektedir.⁶

Vergilendirme toplumun tamamına yayılan, toplumun büyük bir kesimini ilgilendiren ve etkileyen bir olgudur. Özellikle 5018 sayılı Kamu Mali

Yönetimi ve Kontrol Kanunu sonrasında hesap verebilir kamu yönetimi anlayışının gereği olarak, paydaşların geniş katılımıyla oluşturulmuş vergi politikaları toplumda vergi farkındalığı ve bilincinin yaygınlaşmasına katkıda bulunmuş, vergi idarelerinin stratejik yönetim süreçlerini toplumla iletişim halinde ve toplumun beklentilerine cevap verecek şekilde yürütmesini sağlamıştır. Ancak, toplumlarda vergi kültürünün gelişmesi sadece yasal mevzuatların niteliği ve gelir idarelerinin stratejileri ile açıklanamayacak kadar karmaşık ve çok bileşenlidir. Bu bağlamda vergi paydaşları nezdinde verginin algılanma şekli, vergisel yükümlülüklerin ifasında karşılaşılan zorluklar, sağlanan kamusal fayda gibi hususlar ön plana çıkmaktadır.

Vergilendirmede geleneksel yaklaşım denetim ve kontrol odaklı olup, vergi tahsilatına odaklanmaktadır. Dünya çapında gözlemlenen vergideki yeni eğilimler ise toplumlarda vergi bilincinin oluşturulması ve vergi politikalarının sürdürülebilir olması amacıyla vergi idarelerinin geniş bir paydaş tabanı ile etkileşim ve devamlı iletişim halinde olmasını gerektirmektedir. Mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarının anlaşılması ve cevaplandırılması, vergilendirme politikalarının sürdürülebilir bir nitelikte olması açısından büyük önem arz etmektedir. Mükellefin talep ve ihtiyaçlarının Vergi İdaresince dikkate alınması, sunulan hizmetlerin kalitesinin artmasına ve ortaya konan düzenlemelerin toplumsal beklentilere cevap verecek ve toplum nezdinde kabul göreceği nitelikte olmasını sağlayacaktır. Vergiye uyum bir zorunluluk olmaktan öteye geçerek, vatandaşlık görevi olarak değerlendirilecek ve vergi ahlakı yükselecektir. Şimdi vergi kanunlarında açıkça tanımlanmayan ancak dünya ve Türk vergi sisteminde sürekli gündemde olan bu soyut vergi kavramlarını inceleyelim.

⁶ Mustafa Taytak, İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma, Maliye Dergisi, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010.

2.1- Vergi Bilinci Kavramının Anlamı

Bilinç, yaşananı fark edebilme yeteneği doğrultusunda, izleyerek, değerlendirerek, karar vererek ve çevreye karşı tavır koyarak, öznel olarak kendinin farkında olma ve kendini birey olarak algılayabilme durumudur.⁷ Vergi bilinci ise, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve araçlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir.⁸ Mali psikolojide, vergi bilinci ve vergi ahlakı birbirini tamamlayan temel kavramlardır. Vergi bilinci, vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mülkiyet karşısında takındıkları genel tavidir.⁹

Vergi bilinci kavramı ile ilgili literatürde çok sayıda tanıma rastlanmamakla birlikte karşılaştığımız bazı tanımlar şöyledir. Bir tanıma göre vergi bilinci, "Bir verginin farkında olmaktır"¹⁰ Vergi uygulamasını sahada yapan bir uygulamacıya göre vergi bilinci, "Devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu giderlerinin karşılanması için, vatandaşların, elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini, fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır".¹¹ Diğer bir tanıma göre ise, "Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin,

vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir".¹²

Çağdaş vergilemede en etkin yol beyan usulüdür. Bu usul mükelleflerin kendi kendilerini vergileme usulü olarak da adlandırılmaktadır. Bu usulün dayanak noktası, mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin belirleyeceği- dir. Ancak, beyan usulünün başarılı olması, geniş ölçüde mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır. Vergi idaresinin sayıları günümüzde milyonlarla ifade edilen mükellefleri teker teker ele alıp inceleyemeyeceği gerçeği göz önünde bulundurulduğundan, burada en önemli görev mükelleflere düşmektedir. Buna göre, başarılı bir vergilemenin temel şartı, mükelleflerdeki vergi bilincinin geliştirilmesidir.¹³

Vergi bilinci vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyet karşısında takındıkları temel tavidir. Vergi bilincinin temel çerçevesi içinde yer alan vergi ahlakı ise, mükellefin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındıkları tavidir. Vergi bilinci ve vergi ahlakının tüm yükümlüler için aynı olması beklenmez. Birçok mükellef, ödemesi gereken vergi borcunun tutarını, kanunun öngördüğü miktar yerine kendi vicdanını tatmin eden miktar olarak kabul etme eğilimindedir. Buna karşılık bazı kişiler ise, düşük beyanda bulunmaktan önemli parasal çıkar sağlamalarına rağmen bütün gelirlerini bildirmektedirler.¹⁴

⁷ Elif Biberöglü, Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumunu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s.57.

⁸ Nuri Ömürbek, Hüseyin Güçlü Çiçek, Serdar Çiçek, "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", Maliye Dergisi, Sayı:153, Temmuz- Aralık 2007, s.104.

⁹ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, Bursa, 1998, s.39.

¹⁰ İnci User, "Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı", Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1992, s.44 (Yayınlanmamış Doktora Tezi).

¹¹ Mehmet Emin Narta, "Vergi Bilinci", Düzce Defterdarlığı 17. Vergi Haftası Etkinlikleri www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm, Erişim Tarihi: 26 Ocak 2007.

¹² Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2006, s.180.

¹³ Yusuf Sürmen, "Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü", Sayıştay Dergisi, Sayı:7, Ocak-Mart 1992, s.26.

¹⁴ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.39.

Ülkemizde farklı nedenlerden dolayı vergi ödeme bilinci oldukça düşüktür. Vergi bilincinin yerleştirilmesinde eğitim ve öğretimin rolü oldukça önemlidir. Vergi bilincinin ve öneminin daha ilkökul sıralarında çocuklara aşılması gerekmektedir. Çünkü çocuklar da geleceğin mükellefi konumundadır. Burada “ağaç yaşken eğilir” atasözü çok yerindedir. Aynı zamanda verginin önemi hakkında mükelleflere seminerler, konferanslar verilerek bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Ülkemizde, genel kültür düzeyi düşük ve halkın vergilendirme bilinci çarpıktır. Ayrıca, yükümlülerin vergilendirme işlemlerini ve vergilemenin önemini bilmedikleri ve vergi vermeme nin normal olduğu bilincine sahip oldukları görülmektedir.¹⁵ Gerçi bu tespitlerin yapıldığı 20 yıl öncesine göre Ülkemizde vergi bilinci konusunda çok olumlu gelişmeler yaşanmış olmasına rağmen daha alınması gereken çok mesafe vardır.

Vergi bilincinin geliştirilmesi için, karışık olan vergi sisteminin daha sade hale getirilmesi, her mükellefin anlayacağı düzeye indirgenmesi gerekmekte, bürokrasi sayıları azaltılmalı, denetim artırılmalı, kamu gelirleri etkin kullanılmalı ve harcamalar daha şeffaf olmalıdır. Çünkü mükellef verdiği verginin nerelere harcandığından şüphe duymakta, ödediği vergilerin devlet tarafından çar çur edildiğini düşünebilmekte ve vergi vermekten kaçınmaktadır. Bütün bunların baş nedeni de eğitim kurumlarında Devlet için verginin öneminin tam olarak geleceğin bireylerine yeterince anlatılamamasıdır. Bir ülkeye vergi bilinci ve ahlakını yerleştirmek uzun yıllar ve çabalar gerektirir ama o vergi bilinci ve ahlakının zarar görmesi çok kolay olmaktadır. Toplumda küçük yaştan itibaren sağlık, trafik ve vergi konusunda olumlu yönde farkındalık oluşturulabilir ise daha sonra ekonomik hayata atılan vatandaşlar, vergi bilinci yüksek bireyler olarak vergiyi algılayacak-

lar ve vergi bilincini bunu davranışlarına olumlu şekilde yansıtacaklardır.

Vergi bilinci kavramıyla ilgili olarak vurgulanan iki husus göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki mükelleflerin vergilerle ilgili farkındalığıdır. Bunu daha geniş şekilde mükelleflerin, vergi mevzuatı ve uygulaması konusunda bilgi sahibi olması (mali bilgi) olarak da ifade edebiliriz. Diğeri ise daha çok Türkçe literatürdeki tanımlarda vurgulanan, mükelleflerin verginin neden alındığını bilmesidir. Ayrıca, Ülkemizde vergi sistemi içinde çok önemli bir yere sahip olan ve mükelleflerin neredeyse bütün ödev ve yükümlülüklerini yerine getiren serbest muhasebeci mali müşavirlerin toplumsal vergi bilinci seviyesindeki fonksiyonlarının da sorgulanması gerekmektedir. Zira, mükellefi bir şekilde vergiye uyuma veya uyumsuzluğa sevk etme noktasında bu meslek grubunun da ciddi etkisi bulunmaktadır.

2.2- Vergi Ahlakı Kavramı

Mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarını etkileyen bireysel etmenlerden biri de mükellefin sahip olduğu vergi ahlakıdır. En genel haliyle vergi ahlakı, mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır olarak tanımlanabilir. Bu tanımda ahlak kavramının felsefi ya da teolojik bir kavram olarak değil, toplumun ortak olarak benimsediği erdemli davranışların sergilenmesi şeklinde kullanıldığı unutulmamalıdır. 1990'larda vergi ahlakı etrafındaki olgular artarak dikkat çekmeye başlamıştır. Vergi uyumu literatüründe, ceza ve denetim olasılığının düşük olmasına rağmen pek çok insanın neden vergisini ödediği ana bir soru olmuştur. Literatürde, çoğu araştırmacı tarafından vergi ahlakı, vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Dar anlamda vergi ahlakını, “Vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan va-

¹⁵ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.41.

ziyet” olarak tanımlayanlar olduğu gibi “bedavacı bireysel bir dürtüye karşı kamu hizmetlerini finanse etmeye yönelik vergi ödeme eğilimi” olarak ifade edenler ile vergi ahlakını “vatandaşların mükellef olarak devletle ilişkilerini yürüttüğü, davranış normları” olarak tanımlayanlar da olmuştur. Ayrıca, mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine vergi ahlakı denildiği gibi vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirilmesi ile anlam kazanmaktadır.¹⁶ Son olarak vergi ahlakını, “Gelir kazananların vergilerini yasaya uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları” şeklinde tanımlamak da mümkündür.¹⁷

Vergi ahlakı ve bilinci ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, vergi ahlakı ve bilincinin yüksek olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının daha az olduğu; vergi ahlakı ve bilincinin az olduğu ülkelerde ise kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının fazla olduğu görülmektedir.¹⁸ Yükümlülerin vergiye olan tutumunu belirleyen en önemli faktörlerden biri yükümlülerin vergi ahlakıdır. Ahlak, “Bütün mantıklı insanların diğer insanlarla ilişkilerinde davranışlarını yöneten bir kamu sistemidir.” Bu tanımlamayı bireylerin “Kendileriyle, birbirleriyle, kurumlarla ilişkilerini düzenleyen ilkeler, değerler, kurallar bütünü” olarak genişletmek vergi ahlakını açıklamak açısından daha kapsayıcı olacaktır. Çünkü bu tanım uzlaşmaları, pratikleri ve davranış kotla-

rını kapsar. Bu çerçevede vergi ahlakı piyasanın yarattığı gerilimlerden etkilenen bir davranış biçimidir. Dolayısıyla vergi ahlakını da sadece genel ahlakla açıklamaya çalışmak eksik ve yetersiz bir yaklaşımdır.¹⁹ Vergi ahlakı, vergi ödeyerek topluma katkı sağlama inancıyla, vergi ödemenin ahlaki sorumluluğu olarak tanımlanabilir.²⁰

Vergi ahlakı kişiden kişiye, ülkeden ülkeye hatta aynı ülke içerisinde yaşayan toplumlar arasında bile farklılık göstermektedir. Aynı zamanda vergi ahlakı zamana bağlı olarak da değişmektedir. Vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi ahlakının güçlenmesine sebep olmaktadır. 1969 yılında İngiltere ve Almanya’da yapılan bir araştırmada, iki ülke mükellefleri arasındaki vergi ahlakının anlamlı derecede farklılık gösterdiği gözlenmiştir. Bu durumun nedenleri araştırıldığında ise, Almanya’daki vergi sisteminin daha katı ve yaptırımcı olduğu, İngiltere’deki vergi sisteminin ise daha katılımcı bir politika izlediği ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, vergi ahlakının, bireylerin politik karar alma sürecine yaygın ve etkin bir şekilde katılması ile doğru orantılı olduğu söylenebilir. Bu durumda mükellefler devletin kendilerine adaletli davrandığını hissederler ve ödedikleri vergiler ile kamu yatırımları arasında doğru orantı kurarlar.²¹ Vergi ahlakı vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilme derecesi olarak da tanımlanabilir. Yasal olarak ödenmesi gereken vergi borcunun eksiksiz olarak ödenmesi yüksek vergi ahlakı olarak nitelendirilmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarıyla vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki olduğu yapılan

¹⁶ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2006, s.181.

¹⁷ Halil Seyidoğlu, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Can Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 2002, s.696.

¹⁸ Rabia Güleşen, Türkiye’de Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Değerlendirilmesi, Uludağ Üniversitesi/İİBF/Maliye Bölümü Lisans Tezi, Bursa 2011.

¹⁹ Burhan Baloğlu, Filiz Baloğlu, Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2010, s.101.

²⁰ Filiz Giray, Vergi Teşvik Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2008, s.16.

²¹ Elif Tuay-İnci Güvenç, Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Kasım-2007, Yayın No:51, s.24.

araştırmalarla ortaya konulmuştur. Aynı şekilde 2004'te 1306 Avusturya vatandaşı ile yapılan anket çalışmasında sosyal ve ahlaki normların vergi ödemeyi ve vergiye uyumu olumlu yönde etkilediği gözlenmektedir.

Vergi ahlakı, vergiden kaçınmanın tersine bir davranış değil, mükelleflerin vergi ödemenin bir ahlaki yükümlülük olduğunu düşündükleri bir tutumu temsil etmektedir. Vergi ahlakı, vergiye gönüllü uyum ile olan pozitif ilişkisinin yanı sıra, yapılan araştırmalara göre kayıtdışı ekonomi ile de negatif bir ilişki göstermektedir. Dolayısıyla, literatürde uzunca bir dönem hakim olan ülkeler arası vergiye gönüllü uyum karşılaştırmalarında kullanılan vergi sistemindeki farklılıklar ya da vatandaşların devlete olan tutumunun yerini vergi ahlakı kavramı almıştır. Bu kavram sosyoloji biliminin önermeleri göz önüne alındığında, mükelleflerin yaşadıkları toplumun, kültürün, sosyal etkileşimlerin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, vergi ahlakının, bireylerin politik karar alma sürecine yaygın ve etkin bir şekilde katılması ile doğru orantılı olduğu söylenebilir. Bu durumda mükellefler devletin kendilerine adaletli davrandığını hissederler ve ödedikleri vergiler ile kamu yatırımları arasında doğru orantı kurarlar. Bu aktif katılım aynı zamanda, mükelleflerin yasalar ve politikacılar üzerindeki kontrol kabiliyetlerini yükselteceğinden, memnuniyet derecelerini de artırır. Bu durumun vergiye gönüllü uyum üzerinde pozitif bir etki yaratacağı söylenebilir.²²

2.3- Vergi Psikolojisi Kavramı

Mali psikoloji içerisinde yer alan vergi psikolojisi, yazarların görüşlerine göre dar anlamda

ve geniş anlamda olmak üzere iki başlık altında incelenebilmektedir. Dar anlamda vergi psikolojisi: İtalyan ekolü savunucuları, vergi karşısında yükümlünün ruhi yapısını çok yönlü olarak gördüklerinden, teorik bir çatı kurabilmek amacıyla, konuyu bir anlamda rasyonalite kavramı içinde değerlendirmişlerdir. Bu kapsam içinde, yükümlüyü, iktisadi anlamda hesap ve kazanç arzusu içinde bulunan ve tam rekabet koşulları altında çalışan firma davranışlarında rasyonel hareket eden bir kişi olarak kabul etmişlerdir.²³ Geniş anlamda vergi psikolojisi: vergi psikolojisi üzerindeki çalışmaların dar kapsamdan kurtarılarak, uygulamaya yardımcı olacak biçimde onların gerçekleştirilmesi, akla daha uygun gelmektedir. Yükümlünün rasyonel davranış varsayımına çeşitli bakımlardan itirazlar olmuş ve daha gerçekçi varsayımlar ileri sürülmüştür.²⁴

Yükümlü psikolojisine ilişkin ilk araştırmalar Almanya'da 1958 ve 1963 yıllarında yapılmış, değişik toplumların vergiye bakış açısı ve tahammül düzeyi ölçülmeye çalışılmıştır. Bu araştırmalar vergi psikolojisine bugünkü çizgisini kazandırmıştır. Aynı çalışmaların devamı çeşitli Avrupa ülkeleri ve ABD'de de yapılarak, çoğunlukla sosyo-psikolojik yöntemler ışığında yükümlülerin vergiye ilişkin görüş ve tutumları saptanmaya çalışılmıştır.²⁵ Vergileme karşısında mükelleflerin psikolojik tutumlarının incelenmesi, tutumların davranışlara yol açan eğilimler olmasından dolayı önceliklidir. Ancak, vergileme karşısındaki tutumların bireysel olma özelliği, inceleme açısından güçlükler oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergileme karşısında mükellef tutumlarının incelenmesinde genelleme yapılma gereği ortaya

²² Elif Tuay-İnci Güvenç, a.g.e.

²³ Rabia Güleşen, a.g.e.

²⁴ İlknur Kaynar, *Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale, 2007, s.19.

²⁵ Halit Çiçek, *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İSMMM Yayını, No:64, İstanbul, 2006, s.56-57.

çıkılmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde, mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranlarıdır.²⁶

öte yandan bu konuda toplam 1.750 mükellef ile yapılan yüz yüze görüşmeler neticesinde toplanan verilere dayanılarak yapılan analizler neticesinde varılan sonuçlardan bahsetmekte fayda vardır.²⁷ Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, mükellefler vergiyi yasal tanımına uygun olarak kabul etmektedirler. Zira mükelleflerin önemsiz bir kısım hariç, neredeyse tamamına yakını vergiyi “yasal zorunluluk”, “kamu hizmetinin karşılığı” ve “kalkınmanın finansmanı için gerekli bir araç” olarak görmektedir. Ancak aynı zamanda mükellefler Türkiye’de verginin tam olarak ödemediğini, vergi yükünün adil dağılmadığını, genellikle ihlal edildiğini ve bütün sektörlerde kaçakçılığın olduğunu düşünmektedirler. Bu da vergiye bakış açısını zamanla değişmesine neden olmaktadır. Anket sonucuna göre;

- Teorik birçok modelin aksine gelir vergisi tarifesinin ilk diliminden beyanda bulunan düşük gelirli mükelleflerde vergi kaçırma eğilimi daha yüksek çıkmıştır. Yüksek gelir gruplarında ise bu eğilim vergi oranlarındaki yükselmeye bağlı olarak değişmektedir.
- Mükellefler 21-30’lu yaşlarda kararsız kalmakla birlikte, 31-50’yaş arası daha fazla vergi kaçırma eğilimindedir. Ancak bu eğilim 51 ve daha yukarı yaşlarda azalmaktadır.
- Denetimin arttırılması gönüllü uyum üzerinde pozitif etki yaratmaktadır. Bu durum hemen hemen bütün meslek grupları için geçerli olup, eğitim durumu ve denetlenme sıklığı ile de paralellik arz etmektedir.

- Cezaların arttırılması ile doğru beyanda bulunma eğilimi arasında pozitif bir ilişki vardır. Öte yandan eğitim düzeyi yükseldikçe verilmesi gereken cezanın niteliği “ağır hapis cezasından”, “para cezasına” ve “işyeri kapatma cezasına” doğru kaymaktadır.
- Mükelleflerde teorik olarak affa karşı olmalarına karşılık pratikte büyük bir af beklentisi içerisindedirler. Özellikle 21-50 yaş grubundaki mükellefler affın çıkmasından yana iken bir tek 51 ve üstü mükellef grubunun affa karşı olduğu gözlenmektedir.
- Mükelleflerin inançları ile uyumlu ve rasyonel davranış sergiledikleri gözlenmektedir. Zira ödenen verginin karşılığında kamu hizmeti alınacağına olan inanç mükelleflerin beyanını olumlu yönde etkilemektedir.

2.4- Vergi Etiği Kavramı

Verginin kamu harcamalarını karşılama görevi kadar ekonomik ve sosyal hayata müdahale görevi de vardır. Devletlerin maliye politikaları ile vergi mevzuatındaki değişikliklerle ekonomiye yön vermeleri mümkündür. Devletin vergi dışında da gelirleri vardır. Kamu iktisadi kuruluşları ve kamu bankaları gelirleri, kurumlar karları, faizler, paylar ve cezalar bunlara örnek gösterilebilir. Fakat en büyük gelir vergi geliridir. Ülkemizde devletin toplam genel bütçe gelirlerinin çok büyük bir kısmını (Yaklaşık %85) vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bir maliye politikası aracına dönüşebilmesi ve genel bütçe içindeki yüksek payı nedeni ile vergiler devletler açısından hayati öneme sahiptir. Bu nedenle de kanunlarla sürekli olarak koruma altına alınırlar.

Vergi etiği, ülkedeki vergi kanunlarına vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunun göstergesidir. Bir ülkede vergi etiğinden bahsetmek için önce-

²⁶ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, “Vergi, Zulüm ve İsyan”, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002, s.118.

²⁷ Ali Çelikkaya-Hüseyin Gürbüz, Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması, İktisat-İşletme-Finans Dergisi, Ekim/2006, s.122-139.

likle o ülkedeki vergi gelirlerinin dağılıma ve sürekli mükelleflerden toplanan vergilere bakmak gerekir. Buna göre dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının daha yüksek olması gerekir. Dolaysız vergiler direkt vergi mükellefleri tarafından ödenen gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergilerdir. Buna karşılık dolaylı vergiler son tüketiciyi ilgilendirir. Devletin vergi yükünün tabana yayılmasını sağlar. Bu vergilere örnek olarak katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gösterilebilir. Gelişmiş ve vergi etiğinin yüksek olduğu ülkelerde dolaylı vergilerin toplam vergi geliri içindeki payı %45 düzeyindedir. Ülkemizde ise bu oran %70 düzeyindedir. Vergi etiği istenilen seviyelerde oluşmayan ülkelerde vergilerin önemli bir kısmı stopaj yani kaynağında kesinti yoluyla toplanır. Devlet verginin asıl mükellefinden alamayacağını düşündüğü vergiyi bir sorumlu tayin ederek ondan tahsil eder. Bazı dönemlerde devletler vergi alacağını tahsil edebilmek için yeniden yapılandırma ve vergi afları düzenlemektedirler. Bu düzenlemeler yeni vergi incelemelerine engel teşkil edecek şekilde de hüküm ifade edebilmektedir. Vergileri istenilen seviyede toplayamayan devletler yüksek vergi oranları uygulayabilmektedirler. Böylece vergi kaçığının daha aza indirilmesi planlanmaktadır.

Vergi etiğinin oluşup oluşmadığı hakkında diğer bir veri de kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Kayıt dışılık ya kanunların yetersizliğinden ya da uygulama eksikliklerinden kaynaklanmaktadır. Ülkemizdeki kayıt dışı ekonomiye 'Fiş almazsan şu kadar olur/fiş almazsam kaçır olur' sözü ile örnek verilebilir. Ayrıca kayıt dışı istihdam da ülkemizde oldukça fazladır. Modern vergi anlayışı beyan yoluyla vergilendirmeyi öngörür. Fakat ön şart beyan yolu ile vergilendirilmek olsa da resen, ikmalen ya da idarece tarh yöntemleri ile vergi

ve ceza salınabilmektedir. Bu tarh yöntemleri ise ancak vergi incelemeleri ile mümkün olmaktadır. Vergi mükellef ve sorumlularının düzenli olarak incelenmesi de vergi etiği kavramının oluşmasında rol alacaktır. Öte yandan vergi kanunlarının yeteri kadar açık olmaması veya çok karmaşık ve teknik olması da anlaşılabilmesi nedeniyle vergisel anlamda olumsuz bir duruma neden olacaktır. Sonuç olarak özetlemek gerekirse bir ülkedeki vergi etiği kavramının olumlu yönde oluştuğu aşağıdaki verilerle incelenebilir.

- Dolaylı vergilerin toplam vergi geliri içindeki payı,
- Stopaj yolu ile alınan vergilerin miktarı,
- Yeniden yapılandırma ve vergi aflarının düzenlenmesi ve sıklığı,
- Vergi oranlarının yüksekliği,
- Kayıt dışı ekonominin varlığı,
- Mükellef ve sorumluların vergisel denetimi,
- Vergi kanunlarının karmaşıklığı.

Yukarıdaki veriler göz önüne alındığında ülkemizde henüz vergi etiği kavramının tam olarak oluşmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Dolaylı vergilerin oransal ağırlığı, yeniden yapılandırma ve aflar nedeniyle ekonominin yeteri kadar denetlenememesi, kayıt dışı ekonominin varlığı, bazı vergi oran ve miktarlarının Avrupa standartları ile uyumsuzluğu, vergi kanunlarının sistematizasyonunun zaman zaman bozulması gibi durumların birer göstergesidir. Bir ülkede vergi etiğinin oluşması kendiliğinden beklenemez. Kısa vadeli fayda/maliyet analizi yapan şahıs ve kar maksimizasyonu için var olan ekonomik kişiler kendiliğinden vergi ödemek istemeyeceklerdir. Vergi etiği ancak, egemen güç olan devletin yasalarla kurallarını sağlamlaştırması ve adaletli bir vergi sistemi geliştirmesi ile mümkün olacaktır.²⁸

²⁸ Hakan Eren, Türkiye'de Vergi Etiği Kavramı, Erişim Tarihi: 03 Ekim 2018, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hakaneren/003>.

2.5- Vergiye Gönüllü Uyumun Mahiyeti

Sade bir anlatımla vergiye gönüllü uyum; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu doğan gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin, gelirlerini beyan edip vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir deyişle vergi ile ilgili görevlerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleridir. Bir başka anlatımla vergiye gönüllü uyum, mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerinin doğru, zamanında, isteyerek ve eksiksiz olarak yerine getirilmesidir. Vergi uyumu, mevzuattaki yaptırım ve denetim mekanizmasının ötesinde gönüllülük esası üzerine odaklanmış bir kavram olup, mükellefin kendisinden (içsel) ve çevresinden (dışsal) kaynaklanan sosyo-ekonomik, idari ve ahlaki temellere dayandırılabilir.²⁹

Vergi uyumu; mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin cari vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesidir. Bir başka deyişle vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmesidir. Vergi uyumsuzluğu ise, yukarıda yapılan tanımın aksine, vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da bilmeyerek yüksek getirilmesini ifade eder. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da yüksek gösterilmesinden veya yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık ve benzeri diğer nedenlerden kaynaklanabilir.³⁰

Batı literatüründe, vergi mükelleflerinin vergi

idaresine çok fazla iş düşmeden, kendi rızaları ile doğru beyanda bulunmalarını sağlayan faktörler ve bunların mükelleflerin beyanlarına etkileri konusunda yapılan çalışmalar genel olarak "Tax Compliance" adı altında yürütülmektedir. "Tax Compliance" İngilizce sözlüklerde vergi ödeme istekliliği şeklinde ifade edilmektedir. Bu ifadenin yerleşmiş Türkçe bir karşılığı bulunmamakla³¹ beraber gönüllü vergi uyumu, vergi uyumu olarak Türk vergi terminolojisine geçmiştir. Gönüllü vergi uyumu ile ilgili daha kapsamlı bir tanımla ise vergileme sürecinin bir bütün olarak tüm safhalarında, mükellefin kendi hür iradesi ile vergi mevzuatındaki bildirimlerden başlayarak tahakkuk eden verginin ödenmesi dahil tüm ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi olarak yapılabilir.³²

Mükelleflerin öğrenim düzeyleri, almış oldukları eğitimin kalitesi vergiye uyumu etkileyen faktörlerin başında gelmektedir. Öğrenim düzeyi yüksek olan yükümlülerin yasaları daha kolay anlayarak sık sık yapılan yasal değişikliklere daha kolay intibak sağladıkları ve vergilere uyum açısından da daha bilinçli oldukları görülmektedir. İngiltere'de 2002 yılında 860 denekle görüşülerek yapılan anketin sonuçlarına göre, eğitim ve öğretim düzeyinin artması vergi bilincini vergiye olan uyumu olumlu yönde desteklediği saptanmıştır. Ayrıca, Türkiye için bir örnek verilecek olursa, 2004 yılında yapılan bir araştırmada, İstanbul'da yaşayan 400 vergi yükümlüsüne uygulanan anket sonuçları da bunu doğrular mahiyetindedir.³³

²⁹ Yaşar Ayyıldız, Tarık Vural, Yunus Demirli, Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, "Bolu İli Alan Çalışması", Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Yayın No: 2014/1.

³⁰ Niyazi Özpehriz, "Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler", Vergi Dünyası, Mart 2005, S:283, s.90.

³¹ Ali Çelikkaya, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", E-Akademi Dergisi, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkeye-1.htm>, Erişim Tarihi: 23 Nisan 2011.

³² Mehmet Tuncer, "Vergi Afının Vergi Uyumuna Etkisi", <http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiiaffi.doc.>, Erişim Tarihi: 26 Nisan 2011.

³³ Halit Çiçek, a.g.e., s.59.

Vergiye uyumu etkileyen bir diğer faktör de gelir düzeyi ve vergi oranlarıdır. Bu konuda yapılan araştırmaların çoğu gelir arttıkça vergi kayıp ve kaçakçılığının da arttığını ortaya koymaktadır. 2003 yılında 2.097 mükellef ile yapılan bir çalışmaya göre ABD’de orta ve yüksek gelir düzeyinde yer alan mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi daha yüksek bulunmuştur. Bununla birlikte, 1982 yılında Fransa, Danimarka, İngiltere ve Batı Almanya’yı karşılaştıran araştırmaya göre, her dört ülkede de gelir yükseldikçe vergiye karşı tutum ve davranışlarda olumsuzlukların arttığı görülmüştür.³⁴ Vergiye gönüllü uyumun sağlandığı bir ülkede ekonomik kararlar daha sağlıklı alınacak, öngörüler sağlam zemin üzerine oturularak yapılacaktır. Vergiye gönüllü uyumun vergi sistemindeki olumlu etkileri;

- *Vergi gelirlerinde artış,*
- *Denetim maliyetinde azalma,*
- *İdare ve mükellef arasında hoşgörü ve güven ortamı,*
- *Haksız rekabet ortamının engellenmesi,*
- *Vergi konularının ve oranlarının gelir grupları ve sektörler göre adil dağılımının sağlanması (ücretliler ve tüketim vergilerindeki artışın önlenmesi,*

olarak sıralanabilir.³⁵ Vergiye uyan bireylerin vergi kaçırmayı ahlak dışı gördüğü ölçüde vergiye olan uyumu artmaktadır. Bu da yine eğitimle, mükelleflerin bilinçlendirilmesi ile mümkündür. Bireylerin toplumsal ilişkileri de yine vergi uyumunu etkilemektedir. Vergi kaçırıcılarla ya da vergi kaçırma eğiliminde olanlarla ilişkide bulunan kişilerin de vergi kaçırma eğiliminde olması gayet normaldir. Yani mükelleflerin sosyal ilişkileri de vergi uyumunu etkileyen faktörlerden biridir.

Dolayısıyla sosyal bağları güçlü olan toplumlar da vergiye uyum daha fazladır.³⁶ Ayrıca, serbest muhasebeci mali müşavirlerin fonksiyonlarının artırılması, vergi kanunlarının anlaşılır hale getirilmesi, formalitelerin azaltılması ve vergi kanunlarına istikrar kazandırılması doğru beyanda bulunma eğilimine olumlu yansımaktır. Sonuç olarak yapılması gereken şey mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak uzun vadeli politikalar üretmektir. Bunların başında da vergi sisteminin açık ve anlaşılır olması, vergi oranlarının düşürülmesi, vergi denetiminin etkinleştirilmesi ve mükelleflerdeki af beklentilerinin ortadan kaldırılması gelmektedir.

2.6- Mükellef Haklarının Gelişimi

Hukuk devletinin vergi hukuku açısından gereği günümüzde mükellef hakları şeklinde ifade edilmektedir. Bu nedenle hukuk devleti adına yapılacaklar mükellef haklarına, mükellef hakları adına yapılacaklar da hukuk devletinin hayata geçirilmesine hizmet edeceği unutulmamalıdır. Bu çerçevede mükellef haklarının en temel çatısının anayasada vergiler ve diğer konularda getirilen ilkeler olduğu da bilinmelidir. Bu nedenle mükellef haklarını hukuk devletinin unsurlarının doğal bir yansıması olarak kabul etmek yanlış olmaz.³⁷ Mükellef hakları, vergi idaresi tarafından yapılan ve idari bir işlem olan vergilendirme işleminde Devlet ile mükellef arasında hukuki ilişkide vergi mükelleflerine tanınan haklardır. Mükellef haklarını genel haklar ve özel haklar olarak sınıflandırmak mümkün bulunmaktadır. Genel haklar kapsamına; bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, dinlenilme hakkı ve gizlilik ve sır saklama hakkı gibi haklar girmek-

³⁴ Elif Tuay, İnci Güvenç, a.g.e., s.21.

³⁵ Elif Biberöglü, a.g.tz., s.91.

³⁶ Rabia Güleşen, ag.e.

³⁷ Doğan Şenyüz, Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi tarafından 31.05.2007 tarihinde merhum Prof. Dr. Adnan Tezel’in anısına düzenlenen toplantıda sunulan Tebliğ, s.3.

tedir. Özel haklar kapsamına ise; vergi tahsilatı sırasındaki haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar ve vergi denetimi sırasındaki haklar girmektedir.³⁸ Mükellef hakları ve ödevleri bir madalyonun iki yüzünü oluşturmaktadır. Bu nedenle, devlet vergi toplama yetkisini yani mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini istemenin yanı sıra hukuk kurallarına uymalı ve aynı hassasiyeti vergi ödemekle yükümlü olanların haklarını da kullanabilmeleri konusunda göstermelidir. Mükellef Haklarına riayet, kayıtsız şartsız mükellefin her dediğinin kabul edilmesi değil, sorunun çözümüne ulaşmak için riayet edilmesi gereken hususların göz önüne alınmasıdır. Ancak, kurumun ve Devletin üstünlüğü çalışan personelin güç gösterisi olarak değil vergi kanunlarının iyi uygulanması ve iyi hizmet verme yönünde kullanılmalıdır.³⁹

Mükellef hakları konusu ilk olarak 1215 yılında, İngiltere’de kralın sonsuz yetkilerini halk adına sınırlayan, vatandaşların özgürlüklerini belirlemekten çok, toplum güçleri arasında bir denge kuran Magna Carta (Büyük Sözleşme-Ferman) ile gündeme gelmiştir. Vergide mükellefin söz hakkına ilişkin bazı tarihi anımsatmalara baktığımızda Dünyada ilk olarak Magna Carta Sözleşmesi ile “Krallığımızda, Krallık Toplu Meclisi’nin izni olmadıkça zorla koruma parası ya da yardım parası tarh edilemez.” Yani, vergilerin kanunla konulması ilkesi benimsenmiştir. Bu Sözleşme ile ilk defa Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve mükellefe bazı haklar tanınması gündeme gelmiştir. Daha sonra 1628 İngiliz Haklar Dilekçesi ile “...Kralımıza, ...Kral I.Edward zamanında çıkarılıp, yürürlüğe konulmuş bir yasayı hakirane anımsatırız. Bu imparatorlukta, kralın ya da varislerinin, imparatorluk bünyesinde

deki başpiskopas, psikopas, kont, baron, şövalye ve soyluların ve diğer özgür kişilerin onayları ve rızaları alınmadan hiç bir vergi ya da yardım parası tarh edemeyeceği ya da oranlarını yükseltmeyeceği yolunda bir yasaydı.” kuralı getirilmiştir.

4 Temmuz 1776 Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi’nde ise “Bize rızamız olmadan vergi yüklemek” ibaresi yer almış ve vergi için halkın rızasının olması gerektiği belirtilmiştir. Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi ile İngiltere Kralının yaptıkları sayılı: “Bize rızamız olmadan vergi yüklemek”. Amerikan Bağımsızlık Savaşı’nın en önemli nedenlerinden biri İngiltere’nin Amerika’daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale etmesi olmuştur. Bu müdahale ile bozulan ilişkiler, Amerika’nın bağımsızlığını ilan etmesi ile sonuçlanmıştır. 3 Eylül 1791 tarihinde yayınlanan Fransız İnsan Ve Yurttaş Hakları Bildirisinin 13. Maddesinde; “Kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin bir vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasından olanakları oranında eşit olarak dağıtılır.” ve 14. maddesinde; “Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeğe, vergilemeyi serbestçe kabul etmeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını gözlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır.” hükümleri yer almıştır.

Temmuz 1986’da Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi, bilgi alma, vergi idaresinin kararlarını gözden geçirmesini isteme, özel hayatın gizliliği, mükellefe ilişkin bilgilerin gizliliği, yargısal başvuru ve mükellefe nazik davranılması haklarını içeren Mükellef Hakları İmtiyazını yayınlamıştır. OECD Vergi İdaresi ve Politikası

³⁸ Mükellef Hakları konusunda ayrıntılı bilgi için bakınız, Haluk Egeli, Mehmet Dağ “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2012, Sayı:163, S:130-146.

³⁹ İmdat Türkay, Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2013, Sayı:299.

Merkezi tarafından mükellef hakları ile ilgili bir rapor hazırlanmış, üye ülkelere duyurulmuştur. Bununla birlikte, OECD üyesi olan Kanada (Declaration of Taxpayer's Rights -1985), İngiltere (Taxpayers Charter - 1986), Fransa (Taxpayer Charter -1987), ABD (Taxpayers Bill Of Rights -1988), Avustralya (Taxpayers Charter-1997) bildirelerini hazırlamış olup, bu ülkelerde mükellef hakları, kanun olarak, idari bir belge niteliğinde veya mükellefin şikayetleriyle ilgilenen özel bir yapılanma şeklinde düzenlenmiştir.

OECD üyesi ülkelerin gelir idareleri tarafından yayınlanan mükellef hakları bildireleri de bunun en somut örneğidir. Büyük bir çoğunluğunun temeli, II. Dünya Savaşı sonunda yürürlüğe giren vergi yasaları olan, günümüzdeki düzenlemeler irdelendiğinde hepsinde vergi mükelleflerinin yükümlülüklerinden oldukça geniş ölçüde bahsedildiğini görmek mümkündür. Aslında bu pek de yadırganacak bir durum değildir. Çünkü vergi ödemek bir yükümlülüktür, bir zorunluluktur. Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere temel ekonomik ve sosyal değişimler gelir idarelerinin vergiye bakış açılarını da etkilemiştir. Artık günümüzde vergi mükellefleri bir takım yükümlülüklerle sahip olmalarının yanısıra bir takım haklara da sahiptirler. Mükellef Hakları Bildirgesi olarak vergi literatürüne giren bu olgu kimi ülkelerde vergi yasalarının içerisinde yer alan bir belge iken kimilerinde de yasada yer almayan ancak İdare tarafından deklare edilen bir belge niteliğindedir. Her ne şekilde yayınlanmış olursa olsun Mükellef Hakları Bildirgesi, vergi ödeme süreci içinde mükellefin sahip olduğu hakları içeren bir belgedir. Her ne kadar her ülkenin bildirgesi kendine özgü olsa da tüm bildireler;

- Bilgilendirme, yardım ve haber hakkı,
- Başvuru hakkı,

- Verginin gerçek tutarını ödeme hakkı,
- Kesinlik hakkı,
- Gizlilik hakkı,

konularından bir kısmını ya da tamamını içerirler.⁴⁰ Esas itibarıyla her ülkede mükellef hakları bildirgesinin ortaya çıkışı farklı farklı nedenlere dayanmaktadır. Bu farklılıkları kimi zaman bildirelerin içeriğinde görmek mümkündür. Örneğin ABD Gelir İdaresi IRS'in mükellef hakları bildirgesi, 1996 yılında Senato Finans Komitesi Başkanı William V. Roth Jr. tarafından yürütülen IRS hakkındaki geniş kapsamlı araştırma sonucunda gündeme gelmiştir. Bu çalışmada, vergi toplama süreci içinde mükelleflerin en temel haklarının ihlal edildiği tespit edilmiş, bu durumu düzeltmek ve mükellef haklarını korumak amacıyla 1998 yılında Mükellef Hakları bir yasa olarak Amerikan hukuk sistemine dahil olmuştur.

Dünyada mükellef haklarının korunması ve toplumda vergi bilincinin yaygınlaştırılmasına yönelik girişimler İngiltere, ABD ve Avustralya'da başlayıp diğer ülkelere yayılmıştır. Bunun doğal bir sonucu olarak mükellef hakları konusunda pek çok sivil toplum örgütü kurulmuştur. Günümüzde 45 ülke ve 65 üyeden oluşan Dünya Mükellefler Birliği, mükellef haklarının korunması ve vergi bilincinin yaygınlaştırılması amacıyla tüm dünyada faaliyetlerini sürdürmektedir. Mükellef haklarının korunmasına yönelik çalışmaların en fazla yoğunlaştığı Avrupa'da ise 29 ülkenin üye olduğu Avrupa Mükellefler Birliği bulunmaktadır. Sivil toplum kuruluşu olarak faaliyetlerini sürdüren bu birlikler, ülkelerde hukuka uygun ve adil vergilemenin hayata geçirilmesi ve mükellef haklarının korunmasına yönelik girişimlerini her geçen gün artırmaktadırlar.⁴¹ 1990 OECD Raporunda ise; mükellef hakları bildirgesi, mükellef odaklı yaklaşım ve vergiye gönüllü uyum kav-

⁴⁰ Nazmi Karyağdı, a.g.m.

⁴¹ Metin Taş-Sezgin Özcan, Mükellef Haklarında Durumumuz, Akşam Gazetesi, 24.11.2009.

ramları konuşulmaya ve metinlerde yer alamaya başlamıştır. 2015 yılı itibarıyla, OECD tarafından 34 üye ülkenin Gelir İdareleri ile ilgili Raporuna göre; 34 ülkeden 31'inde Mükellef Hakları ile ilgili olarak kanun ya da diğer yasal statüde düzenleme yapılmıştır. 34 ülkeden 25'inde Gelir İdareleri idari bir belge niteliğinde Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlamıştır. Türk Gelir İdaresi de 2005 yılında mükellef odaklı hizmet anlayışı kapsamında yeniden yapılanmasının ardından, Şubat/2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesini kamuoyuna açıklamıştır.

2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı olarak yeniden yapılanmak suretiyle faaliyetine devam etmekte olan Türk Gelir İdaresi, yapılanma sonrasında mükellef odaklı bir idare olma yolunda kendi bünyesi içinde "mükellef hizmetleri daire başkanlığı" olarak ayrı bir birim kurarak mükellef hizmetlerindeki anlayışını ortaya koymuştur. Türk Gelir İdaresi, mükellef odaklı hizmet anlayışını tüm teşkilatına yerleştirmek için bu anlayış doğrultusunda mükellef hakları konusunda da OECD ülkelerini incelemiş ve gelişmiş ülkelerdeki mükellef hakları bildirelerini de esas alarak; mükellef haklarını güvence altına alma kararlılığını göstermek amacıyla Şubat 2006'da Türk mali tarihinde bir ilki gerçekleştirmek suretiyle Mükellef Hakları Bildirgesi'ni yayınlamıştır. Ülkemizde mükellef hakları üzerine faaliyet gösteren sivil toplum kuruluşları mevcut bulunmakta olup bunlar; Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği (VAVEK), Mükellef Hakları Platformu, Mersin Mükellef Hakları ve Sorumlulukları Platformu, Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği (VERSAV), Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği (MÜHAK), Vergi Hukuku Platformu (VEHUP) ve İstanbul Vergi Merkezi (İVM). Dünyada ve Ülke-

mizde kurulan tüm bu sivil toplum girişimleri bize gösteriyor ki artık Gelir İdareleri mükelleflerden vergi toplarken mükellef haklarına azami derecede dikkat göstermesi gerekmektedir.

3- TOPLUMSAL VERGİ BİLİNCİNİ ve VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN HUSUSLAR

Mükellefin vergiye gönüllü uyumu; mükelleflerin, gelirlerini beyan edip vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir deyişle vergi ile ilgili görevlerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleridir. Mükellefler ile vergi idaresi arasında düzenli ve istikrarlı bir bilgi alışverişisi tesis edebilmesi ve bunun etkin bir şekilde uygulanması "gönüllü vergi uyumu" ilkesinin en önemli unsurudur. Vergiye gönüllü uyumu etkileyen unsurlar ülkeden ülkeye, aynı ülkede mükellef grupları ve vergi türlerine göre dahi değişkenlik gösterebilir. Vergiye gönüllü uyumu etkileyen ekonomik, sosyolojik, kültürel vb. tüm faktörler analiz edilerek, mükelleflerin uyum seviyelerini artırmaya yönelik çalışmalar yapılması gerekmektedir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen çok çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bunları; gelir düzeyi ve vergi oranı, sosyal ve demografik faktörler, cezalar, denetim, objektif ve subjektif düzenlemeler, mali danışmanlar, ahlaki ve sosyal dinamikler, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi afları olarak sıralamak mümkündür. Bütün bu faktörler mükelleflerin vergilerini öderken ki davranışlarını etkilemektedir. Ancak bu etkilemenin derecesi negatif olduğu ölçüde devlet önemli vergi kaybına uğramaktadır. Bu nedenle vergi yönetiminin mükelleflerin davranışlarını etkileyen faktörleri analiz edip gerekli önlemleri alması son derece önemlidir.⁴² Esasında ver-

⁴² Ali Çelikkaya-Hüseyin Gürbüz, Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması, İktisat-İşletme-Finans Dergisi, Ekim/2006, s.122-139.

gi bilinci ve gönüllü uyumu etkileyen faktörleri genellikle aynıdır. Zira, vergi bilinci yüksek olan bir vergi mükellefinin vergiye gönüllü uyumu da yüksek olmaktadır. Bu bölümde vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumu etkileyen;

- Bireysel faktörler,
- Verginin mükellefler tarafından algılama biçimi (verginin mükellefler tarafından algılanışı, devlete güven ve katılım, vergi yükü dağılımı ve vergi suçuna, cezalarına, denetimine ilişkin algılamalar),
- Sosyal-demografik faktörler,
- Vergi kanunlarının karmaşıklığı,
- Kişisel mali koşullar,
- Vergide adalet ve eşitlik algılaması,
- Vergi yükünün dağılımı,
- Vergi incelemesi, vergi suçu, denetim ve cezalara ilişkin algılamalar,
- Mükelleflerin eğitim ve öğretim düzeyi,
- Vergi aflarının sık uygulanması,
- Vergi idaresinin etkinliği,
- Kaçırılan verginin kazanç sayılmaması gerektiğinin benimsenmemesi,
- Vatandaşın/mükellefin ödediği vergilerin nerelere harcandığının topluma yeterince, açıklıkla ve samimiyetle anlatılamaması,
- Vergi uyumu kavramının mükelleflere benimsetilememesi,
- Devlete güven ve kanunlara uyma,
- Kayıt dışı ekonominin varlığı,
- Gönüllü uyumu yüksek mükelleflerin ödüllendirilmesi,
- Gelir İdaresinin mükellefle olan etkili iletişimi, gibi hususlar genel olarak incelenecektir.

3.1- Bireysel Faktörler

Mükellefin yaşı, cinsiyeti, medeni hali, eğitim ve kültür düzeyi, siyasi düşüncesi, dini, ırkı, maddi durumu, çocuk sayısı gibi bireysel faktörler vergi

bilinci ve gönüllü uyum üzerinde oldukça etkilidir. Ülkelerin gelecek nesillere daha çocuk yaşta yapacakları farkındalık eğitimleri ile trafik ve sağlık konularının yanında vergi olgusunun da anlatılması gerekmektedir. Çocuklara küçük yaşta verilecek farkındalık eğitimleriyle; verginin Devlet için ne olduğu, alış-verişler sonrasında belge istenmesi ve alınması gerektiği, belge alınmaması durumunda kimlerin Devlete zarar verdiği ve vergi bilinci yüksek toplumların dünyanın en gelişmiş ülkeleri olduğu çok iyi anlatılmalıdır. Vergiye gönüllü uyum için bireylerin davranışlarını etkilen hususlara baktığımızda; kişilerin vergiyi ödeme gücü, vergi bilinci ve ahlaki, siyasi iktidarı benimseme durumu, Devlete olan bağlılık, mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki düşünceleri, kamu harcamalarında etkinlik ve hizmetlerin mükellef tercihlerine uyumluluğu ile kişisel çıkar kaygısı ve gelecek endişesi gibi birçok unsurun etkili olduğu görülmektedir. Aslında işin özünde bireyin Devleti ile kurmuş olduğu bağ ne kadar güçlüyse, vergiye ödemedeki istekliliği de artmaktadır.

3.2- Sosyal ve Demografik Özellikler

Vergi ahlaki ve bilincini etkileyen faktörlerden bir diğeri de sosyal ve demografik özelliklerdir. Sosyal ve demografik özellikler mükelleflere ait bilgiler olmakla birlikte; yaş, cinsiyet, meslek, din, ırk, eğitim, kültür şeklinde sıralamak mümkündür.

Yaş: Vergiye gönüllü uyumu etkileyen sosyal ve demografik özelliklerden biri yaştır. Çünkü genç yaştaki mükelleflerin hayattaki beklentileri oldukça yüksek ve çoktur. Türkiye’de genç yaşta ki mükellefler vergiye karşı daha çok direnmektedir. Yapılan araştırmalar yükümlülerin yaşının vergilere olan tutumları üzerinde etkili olduğunu ortaya koymuştur. Yapılan araştırmaların bulguları, genç yükümlü gruplarının yaşlılara oranla vergiye daha soğuk baktıkları yönündedir.⁴³

⁴³ Halit Çiçek, a.g.e., s.67.

Cinsiyet: Vergi uyumu konusunda kadın ve erkek arasındaki farklılıkları ilk kez ortaya koymayı amaçlayan çalışma, 1986 yılında yapılmıştır. Ayrıca, 1987 yılında yapılan çalışmada, kadınların, vergi değişiklikleri karşısında, erkeklere oranla daha itaatkar davrandıkları tespit edilmiştir. Bu durumu cinsiyet açısından değerlendirdiğimizde, kadınların erkeklere nazaran vergilere karşı daha itaatkar olduğunu söylememiz mümkündür. Aynı durum trafik kuralına uyma noktasında da söz konusudur. Ancak, kadınların iş sektöründe yeri yadsınamayacak kadar çoktur. Yani kadınlar açısından bu açıklamalar tersi sonuçlar da doğurabilir. Bireylerin medeni durumu da vergiye karşı bakışları üzerinden etkili olabilmektedir. Bekar bir kişinin elde ettiği geliri kendisine yetebilecekken, medeni halin değişmesi durumunda daha çok gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenden dolayı, bekar olan mükellefin evli olan mükellefe göre vergi uyumu daha yüksektir.

Meslek: Bazı mesleklerde vergi ödememe imkanları diğerlerine göre daha fazla olabilir. Ekonomik mübadele ilişkilerinde kurumsal çerçevenin belirgin olması ve çerçevede dışında hareket etme alanı bulamayan mesleklerle sahip olan bireylerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimleri düşük olmaktadır.⁴⁴

Din: Yapılan bir araştırmada vergi ahlakı ve dindarlık arasında kuvvetli bir korelasyon olduğunu bulmuştur. Katolik, Hindu ve Budistler dini unvanı olmayan insanlara göre daha yüksek bir vergi ahlakına sahiptirler. Ortodoks ve Protes-

tanların ise vergi ahlakı daha düşük seviyededir.⁴⁵ Dini inançlarına bağlı olan bir yükümlü, dini kurallara göre alınan ya da alınacak vergilere itibar eder.⁴⁶ İslam mali sistemi içinde bir vergi türü olan zekatın aynı zamanda İslam dini açısından Müslümanlığın beş şartından biri olması bu verginin daha az tepki ile alınmasına neden olmaktadır.⁴⁷ Mensup olunan din de vergi ahlakını etkilemektedir. Ama günümüzde dinin vergi ahlakı üzerindeki etkisi oldukça azdır.

İrk: Yükümlülerin mensup oldukları ırkların vergiye karşı tepki ve tutumlardaki farklılıkları ile de açıklama yoluna gidilmektedir. Bu bakımdan, Anglo-Sakson ırkına mensup olan İngiltere, İsveç gibi Kuzey Avrupa ülkeleri, Cermen ırkına mensup Almanya ve Latin ırkına mensup Fransa ve İspanya'ya oranla vergiyi daha anlayışla karşılayabilmişlerdir.⁴⁸

Eğitim: Eğitim düzeyinin, verginin kabullenilmesini kolaylaştırmak ve vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesini sağlamak bakımından, vergiler üzerinde etkili olmaktadır.⁴⁹ Daha az eğitim almış kişiler vergilemeyi yük anlamında görme eğiliminde oldukları ve gelirden sağlanan fayda ve hizmetleri fazla önemsemedikleri için vergilemeye karşı negatif duygular geliştirebilmektedir.⁵⁰

Kültür: Gelişmiş ülkelerde vergi ahlakının, vergi bilincine bağlı olarak, daha ileri olduğu, hatta aynı ülkenin gelişmiş ve gelişmemiş bölgeleri arasında da belirgin farklılıklar gözlenmektedir. Çeşitli kültürlerin ve bunların oluşturduğu toplumların tarihsel, coğrafi ve etnik kaynaklı

⁴⁴ Burhan Baloğlu, Sosyolojik Açıdan Türkiye'de Halkın Vergiye Bakışı, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010-61, İstanbul, 2010, s.24.

⁴⁵ Burhan Baloğlu, a.g.e., s.23.

⁴⁶ Doğan Şenyüz, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995, s.48.

⁴⁷ Filiz Giray, a.g.e., s.19.

⁴⁸ Sakina Samadova, Vergi Mükelleflerinin Vergileme Karşısındaki Davranışlarının Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2009, s.53.

⁴⁹ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.34.

⁵⁰ Burhan Baloğlu, a.g.e., s.24.

bazı ortak özelliklere sahip oldukları düşünülmektedir. Örneğin, Akdeniz havzası kültürlerinde yetişen insanların sıcakkanlı, fevri ve daha fazla suç işleme eğilimli olduğu yolunda bir kanı vardır. Bu tür toplumsal ve kültürel özellikler de vergi uyumuna etki edebilmektedir.⁵¹ Bu kapsamda, Ülkemiz, İtalya, İspanya ve Yunanistan gibi bazı Akdeniz ülkelerinin birçok ortak kültürel davranışları mevcuttur. Bu ülkeler nezdinde vergi konusunda bir araştırma yapılırsa, eminim ki birçok ortak mükellef davranışları çıkacaktır.

3.3- Kişisel Mali Koşullar

Vergiye karşı davranışları, kişi başına gelir düzeyinin nasıl belirlediğine dair yapılan çeşitli araştırmalarda da ilginç sonuçlar ortaya çıkmıştır. İsveç'te yapılan bir araştırmada, yüksek gelir elde eden gruptaki yükümlülerle düşük gelir elde eden grupta yer alan yükümlülere, aldıkları hizmetlere göre ödedikleri vergi oranının makul olup olmadıkları sorulduğunda birinci gruptakilerin yani yüksek gelirli olanların %66'ya yakını "hayır", ikinci gruptakilerin ise %40'a yakını "hayır" cevabını vermişlerdir. Buradan yüksek gelirli bireyleri vergiler ve kamu harcamaları konusunda düşük gelirli olanlarla daha tutucu oldukları ortaya çıkmıştır. Gelir düzeyi düşük olan mükellefler kamu mal ve hizmetlerinden daha fazla yararlandıklarından vergi ödeme konusunda daha uyum içerisinde olmaktadır. Ancak gelir düzeyi yüksek olan mükellefler kamu mal ve hizmetlerinden daha az yararlandıkları düşüncesi ile vergi ödeme konusunda daha az isteklidirler.⁵²

3.4- Verginin Mükellefler Tarafından Algılanması

Türkiye'de vergi bilinci ve vergi ahlakını etkileyen en önemli faktörlerden biri de mükelleflerin

vergi ve vergi ile ilgili birtakım hususları nasıl algıladığı ile ilgilidir. Başta mükelleflerin vergiyi bir ödev mi yoksa bir mali yük olarak mı algıladıkları, kamu hizmetlerinden yeterince yararlanıp yararlanmadıkları düşüncesi, vergi sistemini adil olarak algılayıp algılamadıkları, vergi denetim ve cezalarını nasıl değerlendirdikleri gibi vergi ile ilgili pek çok konu ülkemizdeki vergi bilinci ve ahlakı üzerinde etkili olabilmektedir.

Mükellefler tarafından verginin kamu hizmetlerinin bir bedeli olarak algılanması vergi bilincini ve ahlakını olumlu etkilemektedir. Buna karşın verginin zorunlu bir yük olarak benimsenmesi ve algılanması ise vergi bilincini ve ahlakını olumsuz yönde etkilemektedir. Mükelleflerin vergiyi algılama biçimi ile vergi kaçırarlara yaklaşımı arasındaki ilişkinin incelenmesi, onların vergilendirme hakkındaki düşüncelerin daha iyi tespit edilmesine imkan vermemektedir. Yapılan bir çalışmada, ankete katılan mükelleflerin yarısından fazlası (%54,5) vergi kaçırarlara bir "vatan haini ve hırsız" olarak görürken, %34,5 gibi önemli bir kısım vergi kaçırarlara hoşgörülü bir şekilde yaklaşmaktadır. Mükelleflerin %11 gibi azımsanamayacak bir kısmının, bu konuda görüş bildirmekten kaçındığı da dikkate alınır, yaklaşık yarısının vergi kaçırarmaya olumlu yaklaştığı söylenebilir. Türkiye'de mükelleflerin vergiyi algılama biçimini tespit etmek amacıyla yöneltilen soruya, ankete katılan mükelleflerin %38,3'ü vergiyi "kamu hizmetlerinin karşılığı", %28,1'i "bir ödev", %18,3'ü de "zorunlu bir ödeme" olarak görmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin %10,2'si vergiyi "teşebbüs kabiliyetini engellenen" bir unsur olarak görürken, %3,4'ü de "bir yük" olarak telaki etmektedir. Görüldüğü gibi, ülkemizde mükelleflerin önemli bir kısmı, vergiyi "zorunlu bir ödemeden" ziyade devletin sunmuş

⁵¹ İlknur Kaynar, a.g.tz., s.33.

⁵² Filiz Giray, a.g.e., s.15.

olduğu “kamu hizmetlerinin karşılığı” olarak algılanmaktadır.⁵³

Yine başka bir araştırmada, ülkemizde araştırmaya katılanlara herhangi bir seçenek sunulmadan, açık uçlu bir şekilde vergi kelimesini tek kelime olarak ifade etmeleri istendiğinde farklı cevaplar alınmıştır. İfadeler arasında “para” ve “devlet” kelimesinin yer aldığı gözlenmektedir. Katılımcıların %13’ünün vergi kelimesini “para” kelimesiyle ifade etmesi, verginin gelir eksilten bir yapı içermesi ve ödeme aracının nakden gerçekleştirilmesi nedenine bağlanabilir. İkinci sırada %11,6 oranıyla “devlet” kelimesinin yer alması ise; verginin devletle özdeşleştirilmesi ile vergiyi alan ve kullanan kesimin devlet olmasıyla açıklanabilir. Bu iki ifadeyi takiben sırasıyla “haksızlık/adaletsizlik (%7,4)”, “sorumluluk/yükümlülük (%6)”, “borç (%4,8)”, “ceza (%4,7)” ve “vatandaşlık görevi (%4,4)” kelimeleri izlemiştir.⁵⁴

Vergiyi “kamu hizmetlerinin karşılığı”, “zorunlu bir ödeme” ve “bir ödev” olarak algılayan mükelleflerin çoğu vergi kaçırıcıları “hırsız” olarak görmesine rağmen, bunların önemli bir kısmı da vergi kaçırıcılara “kurnaz bir işadami” olarak yaklaşmaktadır. Dolayısıyla, vergiyi olumlu bir şekilde algılayan mükelleflerin önemli bir kısmının vergi kaçırma eğiliminde olduğu söylenebilir.⁵⁵ Bu çalışmaların sonuçlarına ilişkin genel bir değerlendirme yapacak olursak, Türkiye’deki mükelleflerin azımsanmayacak bir kısmının vergiyi, ödemek istemedikleri zorunlu bir yük olarak gördükleri anlaşılmaktadır. Mükelleflerin vergi hususundaki algılamaları; genel olarak devlete ve hükümet politikalarına bakışından, mükelleflerin vergi kavramını nasıl algıladığına, toplanan

vergilerin devlet tarafından nasıl kullanıldığına, vergi, suç ve cezaları ile vergi afları ve denetimine ilişkin değerlendirmelerine, çevredeki diğer mükelleflere ve daha önce ödedikleri vergiler nedeniyle hissettikleri vergi yüklerine kadar pek çok konuyla ilgisi vardır.

Bir ülkenin vatandaşlarının yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin en önemlilerinden biri, devletin asıl görevlerini yapabilmesi için gerekli olan (eğitim, sağlık, güvenlik vb.) kamu harcamalarına herkesin geliri oranında katılmasıdır.⁵⁶ Ancak vergi, bireyin gelirlerinde mutlak olarak belli bir miktar azalmaya neden olması ve gönüllülük ilkesi yerine zora, yani yasal zemine oturması gerçekte onun bireyin üzerinde genelde son derece olumsuz bir etki yaratır. Kişinin çalışıp çabalayarak türlü güçlülük elde ettiği gelirden, kendisinin rızası olamadan zorla bundan bir miktarını başkasına (devlete) vermesi hiçte kolay değildir.⁵⁷ Bu durum yükümlülerin vergiye bakışı açısını etkilerken, aynı zamanda devletin kendinden zorla aldığı haraç olarak aldığı düşüncesine kapılabilir. Böylece vergi kaçırma eğilimi ortaya çıkabilir.

Mükelleflerin ve esas olarak da kamu vicdanının vergi kaçırıcıyı basit, sıradan, yüz kızartıcı olmayan ve dolayısıyla da hoş görülebilir bir olgu olarak görmesi, kişilerin vergiye bakışını olumsuz yönde etkilemektedir. Nitekim Almanya’da yapılan bir araştırmada, “*vergi suçlusunu kiminle mukayese edebilirsiniz*” sorusuna cevapların %43’üne yakını “*kurnaz bir iş adamı ile*” şeklinde olmuştur. Ülkemizde devletin payına el uzatmak ve vergi kaçırma toplumun tepkisiyle karşılaşmamakta, aksine bu gibi durumlar olduğu gibi kabul edilerek vergi ödememek vicdanlarda bir “suç” olmaktan çıkmakta ve vergi kaçırma bir

⁵³ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.45-46.

⁵⁴ Figen Altuğ, Türkiye’de Vergi Bilinci İstanbul Araştırması, İSMMMO Yayınları, Yayın No:134, İstanbul, 2010, s.29-30.

⁵⁵ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.47.

⁵⁶ Elif Biberoğlu, a.g.tz., s.60.

⁵⁷ Cuma Çataloluk, a.g.m, s.227.

“marifet ve başarı” ölçütü haline gelmektedir.⁵⁸ Ancak, bu durum her zaman geçerli olmayabilir.

ABD’ de 1963 yılında yapılan bir araştırmada; cevaplayıcılara önce bir harcamalar listesi verilerek devletin bu listedeki harcamalara daha fazla mı, yoksa daha az mı harcama yapması gerektiği sorulmuş, %70’i aşkın cevaplayıcı yaşlı insanlara daha fazla yardım edilmesi gerektiğini, %60’ı aşkın cevaplayıcı da bütçeden yoksullara daha fazla pay ayırmasını istemiştir. Fakat daha sonra, cevaplayıcılara bu iki harcama kalemini arttırmak için vergilerin arttırılmasına razı olup olmadıkları sorulunca, bu defa yukarıdaki harcama kalemlerinin arttırılmasını isteyenler yarı yarıya azalmıştır. Vergilemenin amaçlarını yükümlülere açıklanması ile birlikte vergilemenin daha olumlu gözle görüldüğü anlaşılmıştır. Vergiler karşısındaki mükelleflerin tutumlarının belirlenmesinde, bireylerin o şey hakkında bilgilerinin ne düzeyde olduğu da önemlidir.⁵⁹

3.5- Vergide Adalet ve Eşitlik İlkesi

Her alanda olmak üzere adalet ve eşitlik ilkeleri, ülkelerin özellikle demokratik ülkelerin vazgeçilmez unsurlarıdır. 1982 Anayasasında da adalet ve eşitlik ilkelerine yer verilmiştir. Anayasanın “Kanun önünde eşitlik” başlıklı 10. maddesine göre, “...Hiçbir kişiye, aileye, zümreye ve sınıfa imtiyaz tanınmaz.” Bunun yanında “Vergi Ödevi” başlıklı 73. madde, “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür...” denmiştir.⁶⁰ Buna göre vergilemede adalet, toplumu oluşturan kişilerin mali güçleriyle orantılı olarak kamu

harcamalarını karşılamak üzere vergi ödemeleri gerektiğini ifade etmektedir.⁶¹ Vergide adaletin sağlanabilmesi için eşitlik ilkesinin de var olması gerekmektedir. Buna göre de vergilemede eşitlik kavramı, yatay ve dikey eşitlik olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir. Yatay eşitlik; aynı durumda ve aynı miktarda gelir elde eden mükellefleri aynı vergiye tabi tutmak, dikey eşitlik de soysal ve ekonomik durumu aynı olmayan yükümlülerin, birbirlerinden farklı oranda vergi ödemesi şeklinde tanımlanmaktadır.⁶²

Mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanması, psikolojik olarak mükellefin makul ölçülerde vergi kaçırmasına neden olur. Böyle bir durumla karşı karşıya kalan bir mükellef vergi kanunlarının adaletsiz uygulandığına ya da vergi kanunlarının vergi kaçaklığı yolu ile ihlal edildiğine inanır. Dünya genelinde başta Amerika ve İngiltere olmak üzere vergi sisteminin adaletsiz olarak algılanması (vergiye karşı bir direnç olarak) artmıştır.⁶³ Ülkemizde de bu direnç gözlenmektedir. Örneğin, Manisa ilinde yapılan bir anket çalışmasında “vergi sistemindeki uygulamalarda en çok şikayetçi olduğunuz hususlar nelerdir” sorusuna verilen cevaplar arasında ilk sırayı adaletsiz vergi sistemi (%19,6) almaktadır.⁶⁴

3.6- Vergi Yükünün Dağılımı

Vergi bilinci ve vergi ahlakı konusunda bir diğer önemli faktör ise mükelleflerin vergi yükünü nasıl anladığıyla ilgilidir. Yükümlülerin vergi yükünü hissetme dereceleri, ödedikleri vergi miktarına göre değişim göstermektedir. Dolayısıyla vergi yükü her mükellefte aynı düzeyde değildir.

⁵⁸ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.38.

⁵⁹ Halit Çiçek, a.g.e., s.47-48.

⁶⁰ Cemali Eker, Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006, s.55.

⁶¹ Filiz Giray, a.g.e., s.13.

⁶² Halit Çiçek, a.g.e., s.27.

⁶³ Elif Tuay, İnci Güvenç, a.g.e., s.28.

⁶⁴ Naci Muter, Süreyya Sarıncı, Kemal Çelebi, Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Algı Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması, Manisa, 1993. s.26.

Vergi yükü çok açık olmayan bir kavramdır.⁶⁵ Vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranını ifade eden vergi yükü, kamunun ekonomiden çektiği payı göstermesinin yanında, bu yükün hangi kesim ve bölgeler üzerinde yoğunlaştığını da ifade etmektedir. Bu açıdan vergi yükü bir yandan mikro diğer yandan da makro perspektiften değerlendirilmektedir. Vergi yüküne ilişkin olarak yapılacak bu mikro ve makro perspektifteki yorumlar, kavramın çeşitli türlerinin analizini gerçekleştirmektedir. Vergi yükünün çeşitli türleri bulunmaktadır. Bunlar; bireysel vergi yükü, toplam vergi yükü, bölgesel vergi yükü, sektörel vergi yükü, net ve gerçek vergi yükü ve toplumsal vergi yükü şeklinde ele alınabilir.⁶⁶

Vergi yükü kavramı Anayasamızda yer almış olan bir kavramdır. Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlığı altındaki 73. maddesinde, “...Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır...” denmiştir. Bu bağlamda yükümlünün sırf vergi ödemeden duyduğu memnuniyetsizlik, hissettiği ağırlıkla alakalı sübjektif hadisenin, ödeme dolayısıyla yükümlü gelirinde meydana gelen net azalmayı ifade eden vergi yükünden açıkça ayrılması lazımdır. Bu ayırım da bizi, objektif ve sübjektif vergi yükü olmak üzere iki vergi yükü kavramına götürmektedir.⁶⁷ Sübjektif vergi yükü, kişinin iktisadi gücünde azalmaya neden olan vergi, şüphesiz bir yükür. Yükümlü bu eksilmeden dolayı, verginin ağırlığını hissetmekte ve bu durum mükelleften mükellefe

değişmektedir. Bu durum vergi tazyiki olarak da adlandırılan sübjektif vergi yüküdür. Ölçülebilir vergi yükü ise objektif vergi yükü olarak tanımlanır.⁶⁸ Vergiler; yüksek gelirlielerde lüks tüketim ve tasarruflarından, düşük gelirlielerden ise zorunlu tüketime giden fonlardan sağlanmaktadır. Bu nedente, düşük vergi gruplarının vergi yükü yüksek gelirli kesime göre daha ağırlaşmakta ve sübjektif yük fazlaşmaktadır.⁶⁹

Yapılan araştırmalar Türkiye’ de vergi yükü düşük gibi görünmesine rağmen aslında yüksek olduğunu göstermektedir. Ancak düşük görülmesinin iki nedeni vardır. Birincisi, vergi yükü dağılımındaki adaletsizlikler birlikte sık sık vergi aflarına başvurulması ve ikincisi de, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonominin yaygın olmasıdır.⁷⁰ Ülkemizde vergilerin yaklaşık %70’i dolaylı ve %30’u dolaysız vergilerdir. Gelişmekte olan ülkelerde hükümetler gelir baskısı yüzünden illüzyonist etkileri olan dolaylı vergileri kullanarak vatandaşa hissettirmeden kamu gelirlerini arttırmayı tercih ederler. Her ne kadar dolaylı vergilerin ağırlıklı olması nedeniyle pek farkında olmasalar da vergi yükünün vatandaşlar tarafından ağır bulunması vergiye karşı tepki doğuracaktır.⁷¹ Dolayısıyla vergi yükünden tamamen kurtulmak veya bu yükü hafifletmek amacıyla faaliyetlerin bir kısmını veya tamamını devletin bilgisi dışında gerçekleştirmek, kayıt dışı ekonominin her zaman tek ve en önemli belirleyicisi olmasa da kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin her durumda vergi kaybı doğurduğu ortadadır.⁷²

⁶⁵ Abdullah Tekbaş, Gökhan Dökmen, “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, Maliye Dergisi, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007, s.196.

⁶⁶ Abdullah Tekbaş, Gökhan Dökmen, a.g.e., s.198.

⁶⁷ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.14.

⁶⁸ Elif Biberoglu, a.g.tz., s.12.

⁶⁹ Cuma Çataloluk, a.g.e., s.217.

⁷⁰ Cemali Eker, a.g.tz. s.55.

⁷¹ Ali Rıza Özdemir, Hasan Ayvalı, “Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler”, Maliye Dergisi, Sayı: 153 (Temmuz-Aralık 2007), s.60.

⁷² Canan Ermiş, Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.28.

3.7- Vergi İncelemesi, Vergi Suçu, Denetim ve Cezalara İlişkin Algılamalar

Denetim, "İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir."⁷³ Mükelleflerin vergilemeye ilişkin suç sayılan davranışları ortaya koyma derecesi, denetleme olasılığına, vergi cezalarının etkinliğine ve bu hususlara bağlı olarak bu tür davranışları ciddi bir suç olarak algılanmasına bağlıdır. Vergi cezalarına bakıldığında ise; hapis cezalarında, mali cezalara göre daha yüksek standartlarda delile ihtiyaç duyulmakta, dava adaletsiz ve sert görünmekte ve politik açıdan uygulanması genelde pek benimsenmemektedir. Bu nedenlerden dolayı günümüzde, gelişmekte olan ülkeler ve hatta birçok gelişmiş ülke de vergi kaçakçılığına karşı hapis cezasını çok nadir uygulamaktadır.⁷⁴ Cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etkinlik yaratmaz. Bu nedenle vergi yasalarında birtakım düzenlemeler yapmak gerekmektedir. Ceza oranlarının caydırıcı nitelikte olması, denetimlerin sık sık yapılması gibi düzenlemeler yapılmalıdır.

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yönlendirmektedir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırır.⁷⁵ Yapılan araştırmalar, yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceğini, denetim oranı (olasılığı) ile gönüllü uyum arasında güç-

lü bir pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Yapılan deneysel bir çalışmada, gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığını ancak ceza oranındaki değişimin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmaya göre, ceza oranlarındaki artışa verilen tepki pozitif olmakla birlikte küçük ve önemsizdir. Buna dayanarak denilebilir ki, cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmaz.⁷⁶

Toplumun vergi suçlarına, cezalarına ve denetimlerine nasıl baktığı, toplumun vergi bilincinin ve vergi ahlakının seviyesi hakkında bilgi vermektedir. Toplumda vergi kaçırılmayı ciddi bir suç olarak görmeyi ve vergi kaçırıcılara ağır cezalar verilmesini istiyor olması vergi bilincinin ve ahlakının yüksek olduğunu göstermektedir. Bu durumun tersi de vergi ahlakı ve bilincinin düşük olduğunu göstermektedir. Çağdaş vergi sisteminde, yükümlülerin vergiye tabi olacak gelirlerini, en iyi kendilerinin bilecekleri varsayımından hareketle, beyan usulü esas alınmıştır. Ancak, mükellef beyanlarının gerçeği yansıtmadığını tespit etmenin en iyi yolu denetim⁷⁷ yani vergi incelemesidir. Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde vergi incelemesinin amacının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamak olduğu hükme bağlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirmek için, devlet adına vergi denetimi yapmakla görevli ve yetkili organlar kurulmuştur.⁷⁸

Türk Vergi Sisteminde vergilendirme tevkifat yöntemi hariç genel olarak beyan esasına göre yapılmaktadır. Vergilemenin beyan esasına da-

⁷³ M. Bülent Aydın, Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul, 2006, s.40.

⁷⁴ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.24.

⁷⁵ Ali Çelikkaya, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", E-Akademi Dergisi, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkeye-1.htm>, Erişim Tarihi: 23 Nisan 2011.

⁷⁶ Elif Tuay, İnci Güvenç, a.g.e., s.30.

⁷⁷ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.28-29.

⁷⁸ Latipa Kulmanova, Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006, s. 47.

yanmakta olması, beyan edilen verginin doğruluğunun araştırılması ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Vergi incelemesi, işte bu ihtiyacı karşılamak için, beyan edilen verginin doğruluğunu tespit etmek üzere yapılmaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikini de kapsayabilmektedir. VUK'da yer alan düzenlemeye göre, bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler.⁷⁹

Vergi incelemesi ile defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü zamanda karşıt araştırma ya da muhasebe dışı envanterde elde edilecek sonuçlara göre, mükelleflerin ödediği vergilerin doğruluğunu araştırarak bunu sağlamak ve saptamak amaçlanmaktadır.⁸⁰ Ülkemizde vergi inceleme oranı çeşitli hesaplamalara göre, mükelleflerin %3 ile %5 arasında değişmektedir. Yani bir yılda her yüz mükelleften sadece üç ile beşi incelenebilmektedir. Zaman aşımı süresi (beş yıl) içinde her mükellefin en azından bir defa incelenmesi gerektiği noktasından hareketle, bu oranın %20 civarında olması gerekmektedir. Beyan esasına dayalı bir vergi sisteminde %3-5 oranının ne kadar az olduğu ve mükellefi "inceleme piyangosu beni vurmaz" düşüncesiyle vergi kaçırılmaya teşvik ettiği aşıkardır.⁸¹ Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve belirlenmesi, mükelleflerin doğ-

ru beyan vermeye alıştırılması, vergi güvenliğinin sağlanması ve vergi kaçakçılığının oluşturduğu her türlü olumsuz etkilerin ortadan kaldırılması açısından oldukça önemlidir.

3.8- Mükelleflerin Eğitim ve Öğretim Düzeyi

Vergi bilincinin yerleşmesinde ve vergi ahlakının oluşmasında eğitim ve kültür seviyesi önem arz etmektedir. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin yasaları daha kolay anladıkları ve yapılan değişikliklere daha kolay uyum sağladıkları söylenebilir. Bu durum iki boyutlu olarak değerlendirilebilir. Mükelleflerin eğitilmiş olması vergi ilgili yasaları ve verginin uzun vadeli faydalarını daha kolay anlayacaklarından gönüllü uyumu arttırabilir. Diğer taraftan, eğitimin artması ile birlikte yasalardaki açıklıkları fark eden mükellef bu açıklıklardan yararlanarak vergiden kaçınma yöntemlerini daha kolaylıkla uygulayabilir.⁸² Genel olarak, eğitim düzeyinin yüksek olduğu gelişmiş ülkelerde vergi ahlakı da yüksektir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise eğitim düzeyi yüksek olmadığı için vergi ahlakı da yüksek değildir. Ancak, eğitimin vergi bilinci ve gönüllü uyuma etkisi her ülkede aynı sonucu doğurmayabilmektedir. Örneğin, ülkemizde en yüksek eğitim düzeyine sahip serbest meslek erbabı olan doktor, avukat ve mimar gibi meslek sahiplerinin vergiyi ödemedeki uyumlarının yüksek olduğu söylenemez.

3.9- Vergi Kanunlarının Karmaşıklığı

Vergi sisteminin temelini mali mevzuat ve vergi kanunları oluşturmaktadır. Uygulamada vergi kanunları vergi sistemine damgasını basmakta ve ona gerçek yönünü vermektedir.⁸³

⁷⁹ İmdat Türkay, Vergi İncelemesinin Kapsamı, Vergi Dünyası, Ocak 2016.

⁸⁰ Latipa Kulmanova, a.g.tz., s.47.

⁸¹ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.29.

⁸² Elif Tuay, İnci Güvenç, a.g.e., s.20.

Ülkemizde uygulanan vergi kanunları, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap vermiyorsa, sade kolay anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli değiştirme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçacağı artar. Dolayısıyla vergilendirmede basitlik ilkesi çok büyük önem taşımaktadır. Mükelleflerin yasalara uygun davranabilmesi yasaların anlaşılabilir, uygulanabilir ve sade olmasıyla yakından ilişkilidir.⁸⁴ Örneğin, geçici vergi kanununun yürürlükte kalma süresinin bilinmemesi, mal sahibinin kendini korumak amacıyla vergi kaçırmayı sağlayabilecektir.⁸⁵ Bu karmaşıklıkların kanunların sık sık değiştirilmesinden kaynaklandığı, yeni eklemelerle anlaşılması ve uygulanması zor bir vergi sistemi haline geldiği ileri sürülmektedir.

Ülkemizde, vergi tekniği yeterince sade ve anlaşılır değildir. Bu nedenle, mükellefler bir yana, mükelleflerin işlemlerini yürüten mali müşavirler bile vergi ile ilgili sorunlara yeterince cevap verememektedirler. On yıl öncesine göre Vergi İdaresi uygulamaya geçirdiği otomasyon sistemleri ve internet vergi dairesi ile artık vergi dairesine gitmeden beyannameler verilebilmekte ve vergiler banka ve internet üzerinden ödenebilmektedir. Vergi kanunlarının yeniden yazılması ve özelgeler ve sirkülerin de kamuoyu ile paylaşılması da mükellefler açısından çok olumlu gelişmelerdir. Ancak, vergi sayılarının çok olması vergi ödeme konusunda mükellefleri yıldırmaktadır.

Vergi sisteminin karmaşıklığı konusundaki bir diğer sorun da, vergi kanunlarının değiştirilme sıklığıdır. Yeni vergilerin getirilmesi, yükümlüler açısından her defasında yeni hükümlerin öğrenilmesine ve uyulmasına alışmayı gerektirmektedir. Mükelleflerin vergi yasalarına uygun

bir şekilde hareket edebilmeleri için vergi yasalarının yalın yani kolay anlaşılabilir olması gerekmektedir. Çünkü mükellefler yasaların karmaşık ve anlaşılmaz olması nedeniyle isteyerek ya da istemeyerek vergi kaybına neden olabilir. Vergi kanunları hükümlerinin sıkça değiştirilmesi ve yeni vergilerin yürürlüğe konması, her seferinde yeni hükümlerin öğrenilmesini ve yeni işlemlere alışmayı zorlaştırmaktadır. Bütün bunlar da karmaşık olan vergi sistemini daha da karmaşık ve zor hale getirmektedir. Ülkemizde, vergi kanunlarının sade ve anlaşılır bir dille yazımı konusunda son yıllarda yapılan çalışmalar bu açıdan son derece olumludur.

3.10- Vergi Aflarının Sık Uygulanması

Geniş anlamı ile af, suçta ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir. Hemen hemen tüm ceza yasalarının kapsamına giren af, ceza huku-ku bakımından kamu davasını ve cezayı düşüren bir sebep olarak tanımlanabilir. Vergi affı kavramı ise, en geniş anlamıyla vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlanabilir.⁸⁶ Vergi afları vergiye karşı davranışlarda uzun vadede iki farklı etkide bulunabilmektedir. Birincisi, bir kereye mahsus olması vergi kaçaklığına karşı cezalara ağır yaptırımlar getirilmesi şartı ile gelecekte vergiye uyumu attırabildiği gibi kayıt dışındaki kimi yükümlülere de kayıt altına alabilir. İkincisi ise dürüst yükümlülerin doğru beyanda bulunmakla hata ettiklerini ve bundan kendilerinin zararlı çıktıklarını düşünmelerine neden olabilmektedir.⁸⁷ Vergi afları mükellefler açısından bir gelir unsuru gibi görünse de devlet açısından maliyettir. Bu tür vergi aflarına başvurulması mü-

⁸³ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.14.

⁸⁴ Elif Tuay, İnci Güvenç, a.g.e., s.30.

⁸⁵ İlknur Kaynar, a.g.tz., s.44.

⁸⁶ İlknur Kaynar, a.g.tz., s.139.

⁸⁷ Halit Çiçek, a.g.e., s.68-69.

kelleflerin gelecek af beklentilerini arttıracak bu olgu her afı birlikte biraz daha globalleşecektir. Vergi afları gelecekteki af beklentilerini arttırdığından dolayı bu olgu mükelleflerin vergiye olan itaatini azaltacaktır.

Vergi aflarına sık sık başvurulması halinde, yükümlüler için kaçakçılığa cesareti arttırmakta ve onun sebebini oluşturmaktadır. Sadece vergi zam ve cezaları kapsamına alsın bile, bazı yükümlüler affın çıkacağı dönemleri kollamakta ve vergi suçları işlemektedir.⁸⁸ Bir defa başvuru vergi afları gelecekte alışkanlık haline almaktadır. Dolayısıyla vergi afları vergisel amaçlardan çok politik amaçla kullanılmaktadır. Türk vergi mevzuatına bakıldığında, 1960'dan günümüze kadar vergi alanında affa ilişkin hükümler taşıyan çeşitli biçimlerde çıkarılmış 15 adet kanun düzenlenmesi bulunmaktadır. Bunun anlamı da ortalama iki yılda bir vergi affına başvurulduğudur.⁸⁹ 1974 yılından bu güne kadar sekiz kez vergi affı çıkarılmıştır. Böyle sık aralıklarla çıkan vergi afları zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükelleflere cesaret kaynağı olmaktadır.⁹⁰

Türkiye'de sık sık çıkarılan vergi affı kanunları, beyan ve ödeme mükellefiyetini zamanında yerine getiren vergi mükelleflerini cezalandırma, bu yükümlülüklerini yerine getirmeyenleri ise mükafatlandırma anlamına gelmektedir.⁹¹ Vergi afları ülkemizde bozuk olan vergi ahlakının daha da bozulmasına neden olmaktadır. Sadece 2016-2018 döneminde 6736, 7020 ve 7143 sayılı Kanunlarla üç adet Gelir İdaresine göre Borçların Yapılandırılması Kanunu, mükelleflere ve vatandaşlara göre ise vergi affı çıkarılmıştır. Çıkarılan her vergi affı mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumunu bozmakta ve Devlete ve Gelir İdaresine olan güvenlerini zedelemektedir. Gerçi son yıl-

larda çıkarılan vergi borçlarının yapılandırılması hakkındaki kanunlarda vergi asıllarına kesinlikle af getirilmemiş olup sadece cezalarda indirim söz konusu olmuştur. Ancak, vergi borçlarının yapılandırılması hakkındaki tüm kanuni düzenlemelerin toplumsal karşılığı vergi affı çıktı şeklinde olmuş ve vergisini düzenli ödeyen mükellefler tarafından tepkiyle karşılanmıştır.

Vergi aflarının da sık uygulanması mükellefleri vergi ödememeye yöneltmektedir. Çünkü mükellefler sık sık af beklentisi içinde olmakta ve vergi ödememekte ısrarcı olmaktadır. Türkiye'de vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığın en önemli sebeplerinden biri vergi idaresinin ve denetimlerin yetersiz olmasıdır. Mükellefler, "herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım" mantığı ile vergi kaçırmaktadırlar. Türkiye'de kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçakçılığının tahmini boyutları her geçen yıl azalmakla birlikte, hala OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği ortalamasının üzerindedir. Bu da bizi Türkiye'de vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesinin yetersiz olduğu sonucuna götürmektedir.

Ancak, 2018 yılında yeni yönetim sisteminin devreye girmesiyle birlikte, eski alışkanlıklardan biri olan vergi aflarına fazla itibar edilmeyeceği anlaşılmaktadır. Şöyle ki, Maliye ve Hazine Bakanı Sayın Berat Albayrak, son yapılandırma düzenlemesi olan 7143 sayılı Yapılandırma Kanunu hakkında bilgiler verdikten sonra, "*Benim Bakanlığım döneminde bir daha böyle bir vergi barışı olmayacak. Biz daha yalın ve daha tabana yayılmış vergi sistemi için çalışıyoruz.*" demek suretiyle, vergi aflarının karşısında olduğunu net olarak ifade etmiş bulunmaktadır. Bu yeni anlayış, Türk vergi sisteminin gelişmesi ve mevcut mükelleflerin vergi bilinci ve vergiye uyumu açısından son derece olumlu bir yaklaşımdır. Zira her yapılan-

⁸⁸ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.106.

⁸⁹ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.21.

⁹⁰ Burhan Baloğlu, a.g.e., s.84.

⁹¹ Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e., s.21.

dırma kanunu vergiye gönüllü uyumu azaltmakta ve yeni küskün mükellefler doğurmak suretiyle, Vergi İdaresine olan güveni sarsmaktadır.

3.11- Vergi İdaresinin Etkinliği

Bir ülkede, mükelleflerin vergi sistemine olan güveninin oluşmasındaki en önemli koşullardan birisi, mükelleflerin vergi idaresinin etkin olduğuna inanmalarının sağlanmasıdır. Vergi idaresinin etkinliğinin sağlanmasının başında mükelleflerin vergi idaresini nasıl algıladığıdır. Bunun yanında vergi idaresindeki personelin mükellefe nasıl davrandığı da önemlidir. Vergi idaresinin etkinliği iyi hazırlanmış vergi mevzuatına ve kaliteli mükellef hizmeti sunmasına bağlıdır. Ancak bu da tek başına yeterli değildir. Hazırlanan vergi mevzuatının vergi idaresinin etkinliği ve bütünlüğü ile alakalı olmalıdır. Modern vergi sistemlerinde vergilerin önemli bir bölümü yükümlülerin beyanı esasına dayanmaktadır. Bu durum vergi idaresinin güçlü ve etkin olma gereğinin önemini ortaya koymaktadır. Çünkü vergi idaresinin sağlıklı bir şekilde vergi toplayabilmesi bir taraftan mükelleflere modern idari hizmet sunması diğer taraftan mükellef ve beyanlarının doğruluğunu denetlemesi gerekmektedir. Beyan esasında vergi denetimi vergi kayıplarının önlenmesinde önemli bir araçtır. Vergi denetiminin yoğun olması mükellefin gönüllü olmasa da zorunlu uyumunu arttırmaktadır.⁹² Böylece vergi kaçırma olanağı da azalmış olacaktır.

Vergi idaresinin etkinliği denilince ilk akla gelen, devlet için mümkün olduğu ölçüde çok vergi toplamasıdır. Ancak bu yaklaşım vergi idaresinin etkinliğini açıklamak için yeterli değildir. Çünkü vergi idaresinin etkinliğini, yalnız hazine açısından değil, mükellef boyutuyla da ele almak ge-

rekir. Keza uygulamada, aynı kaynak maliyetiyle aynı tutarda vergi toplayan iki vergi idaresinden gönüllü uyumu ve mükellef memnuniyetini sağlamış olanın daha etkin olduğu kabul edilir.⁹³ Gerçekten de vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişki de oldukça önemlidir. Vergi yükümlüsü, vergi idaresi ile her zaman yüz yüze bulunduğu için vergi idaresinin kendine takınmış olduğu davranış ve tavırlara büyük önem verir. Yükümlünün kendisinin adam yerine konulmadığı bir kuruma, yani kendisinin muhatap dahi edilmeyecek fikri alınmadan kendisine vergi salınmasına girişilmesi, vergiden kaçınmasına ve vergiyi vermeme tutumuna sevk edecektir.⁹⁴ Vergi idaresinin etkin olabilmesi için yerine getirmesi gereken birtakım görevleri vardır. Bunlar;

- Vergi mükelleflerine daha fazla güven yerleştirilmelidir. Özellikle kişisel vergi beyan-nameleri bir hata içerdiğinde, vergilendirilen kişiden otomatik olarak bir hile niyeti taşıdığı konusunda şüphelenilmemelidir, ama sosyal sözleşmenin ortağı olan mükellefe hatasını düzeltme olanağı verilmelidir.
- Vergi mükelleflerini hiyerarşik ve bürokratik ilişki içinde ast olarak görmek yerine, sosyal sözleşme kontratının ortağı olarak daha saygılı davranılmalıdır.
- Eğer vergi daireleri ile vergi mükellefleri arasında bir "psikolojik sözleşme" var ise; güvensiz davranarak karşılıklı güven ilişkisinin altını onaylamak amacıyla, vergi mükellefleri daha az yoğunlukta kontrol edilmelidir.⁹⁵

Vergi sisteminin etkinliği için sadece yerinde ve adaletli vergi kanunları değil, aynı zaman-

⁹² Elif Biberoglu, a.g.tz., s.73.

⁹³ Genç Osman Yaraşlı, Türkiye'de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı APKK Yayın No:2005/367, Ankara, 2005, s.222-223.

⁹⁴ Cuma Çataloluk, a.g.e., s.222.

⁹⁵ Nilgün Serim, Nazmi Yağanoğlu, "Ahlaki Tutum ve Davranışları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:353, Ocak, 2011, s.15.

da bunları uygulayacak yeterli vergi idaresinin de bulunması gerekmektedir. Bu nedenle, vergi idaresinin yapısı, kapsamı, kaynakları, personeli, vergi inceleme ve denetimleri, vergi idaresi-mükellef ilişkileri ve vergi idaresinin teknolojik olanakları gibi faktörler mükelleflerin vergiye yaklaşımını belirlemede önemli rol oynamaktadır. 2005 yılında yeniden yapılanan Türk Gelir İdaresi, mükellef odaklı hizmet anlayışını benimsemiş ve mükellef memnuniyetini sağlamak üzere kendi bünyesinde Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nı kurmuştur. Anılan daire başkanlığına verilen görevler şöyledir;

- Vergi bilincinin artırılması için gerekli çalışmaları yapmak,
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,
- Mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almak,
- Mükellef haklarının korunmasını sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak,
- Mükellef şikayetlerini değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- Mükellef memnuniyetini ölçmek ve değerlendirmek,
- Vergi mevzuatının adil uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almak,
- Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak,

Mükellef hizmetlerinin, mükellef grupları ve sektörler ile bunların hizmet ihtiyaçları da dikkate alınarak suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmiştir.⁹⁶

3.12- Kaçırılan Verginin Kazanç Sayılmaması Gerektiğinin Benimsenmemesi

Toplumda nesilden nesile anlatılan ve benim-

senen yanlış algılar ve olgular nedeniyle uzun dönemlerde mali konularda da bazı yanlış gelenekler oluşmaktadır. Özellikle katma değer vergisinin yürürlüğe girdiği 1985 yılından bu yana, yapılan bir alışverişte; esnafın fiş almazsanız şu fiyata olur teklifi ile müşterinin yani tüketicinin fiş almazsak kaçırılır olur teklifi uzun yıllar boyunca toplumda oluşan bir yanlış algının sonucudur. Oysa bu tekliflerin her ikisi de yanlıştır ve vatandaşlık bilinci ile bağdaşmaz. Ama insanlar daha az para ödemek gerekçesiyle bazen kanuni yollardan uzaklaşmakta ve vergi kaybına sebebiyet veren davranışlara ve tutumlara girmektedirler. Ülkemizde orta gelir düzeyindeki bir mükellefe vergi kaçırma ahlaksızlık mı diye sorulsa kesinlikle evet diyecektir. Ancak, aynı mükellefe iki yıl boyunca vergi ve sigorta primlerini düzenli beyan edip öderseniz ne olur deseniz, büyük ihtimalle zarar ederim işyerini kapatmak zorunda kalırım diyecektir. Dolayısıyla ülkemizde vergi kaçırma tıpkı yalan söylemek gibidir, hem ayıp ve ahlaksızlık olarak görülür, hem de kaçırma için her yol denenmektedir. Tabi bu durum tüm mükellefler için geçerli değildir. Devletine ve milletine bağlı olan büyük bir çoğunluk da kazanırsam vergimi vermeliyim demek suretiyle vatandaşlık görevini yapmaya gayret etmektedir.

Esasen günümüzde internet ve bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle, Gelir İdareleri mükelleflerin mal ve hizmet hareketlerini çok iyi takip edebilmektedir. Dolayısıyla, eski düşünce ve algılarla yeni dönemde mükelleflerin Vergi İdarelerini aldatmaya dönük davranışlara girmesi doğru değildir. Yani vatandaşta Gelir İdaresi de artık birbirini çok iyi tanımakta ve Gelir İdaresi mükellefin davranış şekillerini çeşitli risk analizleri ile kestirebilmektedir. Gerçekten de günümüzde gerek

⁹⁶ E5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun 703 sayılı KHK ile kaldırılmış olup Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilat yapısı görev ve yetkilerine ilişkin düzenleme 4 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile düzenlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde faaliyet gösteren Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının görevleri söz konusu Kararnamenin 142. maddesinde düzenlenmiştir.

mükellefler, gerek ise Gelir İdaresi birbirini çok iyi biliyor ve takip ediyor. Bu konuda, vergi hukuku öğretim üyesi bir akademisyenin bir panelde anlattığı fıkra gerçekten anlatmak istediğimiz hususu tam olarak ortaya koymaktadır. Vergi hukuku alanında öğretim görevlisi Ersan Öz Hoca vergi konusunda toplumda var olan algıların “Şapka satıcısı adam ve maymunların hikayesi” nde olduğu gibi nesilden nesile aktarıldığını belirtmektedir. Hikaye şöyledir;⁹⁷

“Köyün birinde şapka satıcısı bir adam varmış, elinde şapkaları köy köy dolaşır şapkalarını satıyormuş. Bir gün yine şapka satmak için yola koyulmuş ve köyden köye giderken yorulmuş ve bir büyük ağacın altına oturmuş dinlenmeye başlamış. Bir şapkayı başına koymuş, diğer şapkaları da yanına koymuş ve uyuya kalmış. Adam uyurken ağaçtaki maymunlar adamın tüm şapkalarını almış ve ağaçta oynamaya başlamışlar. Adam uyanmış ve bakmış ki şapkalar yok, sadece başındaki şapka duruyor. Kafasını yukarı kaldırmış ve bir de ne görsün, ağaçta bir sürü maymun ve kafalarında şapkalar var.

Adam, maymunlara şapkalarını aşağı atmalarını söylemiş, ama maymunlardan bir tepki gelmemiş. Sonra elini şaplatmış bakmış maymunlar da aynısını yapıyor. Şapkasını çıkarmış, bakmış maymunlar da çıkarıyor. Bakmış ki maymunlar kendisi ne yaparsa onu taklit ediyorlar. Hemen elini şaplatmış, şapkasını çıkarmış ve yere atmış. Maymunlarda hep beraber şapkaları başlarından çıkarıp yere atmışlar ve bizim yaşlı adam hemen şapkaları toplamış ve yoluna devam etmiş. Adam akşam evine dönmüş ve başından geçenleri torununa anlatmış. Adamın torunu büyümüş ve o da dedesi gibi şapka satıcılığına başlamış. Çocuk şapkalarını satmak için köy köy dolaşırken, o büyük ağacın altına gelmiş, şapkasının birini başına, diğerlerini yanına koymuş ve başlamış dinlenmeye.

Çocuk uyumuş, uyanmış ve birde ne görsün şapkalar yok. Etrafına bakmış ve yukarı ağaca bir bakmış ki şapkaların hepsi ağaçtaki maymunların başında. Hemen dedesinin anlattığı hikaye aklına gelmiş. Dedesinin anlattığı gibi elini şaplatmış, şapkayı kafasından çıkarmış ve yere atmış, ancak maymunlar hiç tepki vermemiş ve onu taklit etmemişler. Bu arada ağaçtaki maymunlardan bir tanesi temsilci olarak ağaçtan aşağıya inmiş ve çocuğun karşısına geçmiş ve çocuğun bir sağına bir soluna tokadı patlatmış ve demiş ki, ‘senin deden var da bizim dedemiz yok mu?’ demiş ve ağaca geri çıkmış.”

Evet, toplumlarda var olan kayıt dışı ekonomik faaliyetler, vergi ahlakı/vergi kültürü ile toplumsal vergi bilincine ilişkin olumlu/olumsuz algılar, aynen hikayede olduğu gibi nesilden nesile anlatılmakta ve maalesef var olan olumsuz algılar kısa vadede çok çabuk değişmemektedir. Esasen, mükellef hakları ve ödevleri bir madalyonun iki yüzü gibidir. Mükellefin vergi kanunlarında var olan tüm haklarını bilmesi ve sonuna kadar kullanması en temel hakkıdır. Zaten, Gelir İdaresi de mükellefleri hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim kanalını kullanarak sürekli olarak bilgilendirmektedir. Ancak, Devletin de mükellefin vergi konusundaki ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmesini beklemesi en doğal hakkı olduğu unutulmamalıdır.

3.13- Vatandaşın/Mükellefin Ödediği Vergilerin Nerelere Harcandığının Topluma Yeterince, Açıklıkla ve Samimiyetle Anlatılamaması

Günümüz dünyasında iletişim araçlarının çok yaygın olarak kullanılması ile vatandaş Devlet ilişkileri de şeffaflaşmış ve vatandaş, kendisinin ödediği vergilerin nerelerde harcandığını sorgular hale gelmiştir. Dolayısıyla, vergileme sis-

⁹⁷ Ersan Öz, Mükellef Hakları Platformu, I. Ulusal Mükellef Hakları Sempozyumu, 13.12.2014, Bursa.

teminin kanuna ve hukuk kurallarına uygun bir şekilde yürütülmesi artık yeterli olmamakta ve vergisini düzenli ödeyen mükellefler, toplanan vergilerin yerli yerinde harcanıp harcanmadığı araştırmakta ve tatmin olduğu ölçüde de vergisini gönüllü olarak ödemeye devam etmektedir. Bu kapsamda, son yıllarda Devletin Merkezi Yönetim Bütçesini hazırlayan Hazine ve Maliye Bakanlığı internet sayfasında yıllık olarak her yılın bütçesinde toplanan vergilerin ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırmaya göre vergi ödeyenlerin parasının nerelere harcanacağı kamuoyuna açıklanmaktadır. Anılan sitede en son 2018 Bütçesinde Vergi Ödeyenlerin Parası Nerelere Harcanacak? (Ekonomik Sınıflandırma) ve 2018 Bütçesinde Vergi Ödeyenlerin Parası Nerelere Harcanacak? (Fonksiyonel Sınıflandırma) yer almaktadır.⁹⁸ Aslında, vergi ödeyen her vatandaş Devletin yaptığı kamu harcamalarının vergilerle karşılandığını çok iyi bilmektedir. Ancak, mükellefler, tıpkı insani yardımlarda olduğu gibi onure edilmek, teşekkür edilmek ve yapılan fedakarlığın Devleti tarafından dile getirilmesini istemektedir. Ayrıca, mükellefler katlandıkları fedakarlık sonucunda ödedikleri verginin nerelere harcandığını görmek suretiyle mutlu olmakta ve kendileriyle gurur duymaktadırlar.

3.14- Vergi Uyum Kavramının Mükelleflere Benimsetilememesi

Vergi uyumu; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yüküm-

lülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir.⁹⁹ Yapılan bir diğer tanıma göre ise vergi uyumu; vergi yükümlülüğünün mükellefler tarafından doğru olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir.¹⁰⁰ Vergi uyumu görünür bir eylem olup, çoğu vatandaş vergisini ödemektedir. Vergiye uyum ya da uyumsuzluk sadece fırsat, vergi oranları ve yakalanma olasılığının bir fonksiyonu değil, aynı zamanda bireyin vergiye uyum gösterme veya vergi kaçırma istekliliğinin de bir fonksiyonudur.¹⁰¹ Konunun yabancı literatürde işleniş sıklığı ve bu akademik çalışmaların çeşitli ülkelerin vergi idarelerinde etkin bir şekilde analiz edilip uygulamaya konması ülkemizdeki akademik yazınla ve idari uygulamalarla karşılaştırıldığında “vergi uyumu” kavramının ülkemizde yeterli düzeyde önemsenmediği veya üzerinde çalışılmadığı eleştirilerine neden olmaktadır. Toplam vergi hâsılatlarında yıllar itibarıyla oran olarak beyana dayalı, dolaysız vergilerden ki bu vergiler bir anlamda vergi uyum düzeyini gösterir, dolaylı vergilere doğru bir kayma olması bu eleştirilere haklılık kazandırmaktadır.¹⁰²

Vergi uyumu kanunlara uygun hareket etme yönüyle mükellefler için hukuki bir sonuç ifade etmektedir. Bu yönüyle uyum davranışlarının dışına çıkılması cezai müeyyidelere neden olmaktadır. Bu bakımdan devlet açısından da vicdani sonuçlar doğurur. Eğer bir ülkenin vergi sistemi yapısal bozukluklar nedeniyle mükellefi vergi uyumsuzluğuna itiyor ve vergi otoritesi de bu durumda mükellefini cezalandırıyorsa bu so-

⁹⁸ <http://www.bumko.gov.tr/TR,190/vatandasin-vergileri-nerelere-harcaniyor.html>, Erişim Tarihi: 04 Eylül 2018.

⁹⁹ [http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/Roth, Jeffrey A./Schou., John T./Witte, A.D. \(eds_\) \(1989\), Taxpayer Compliance, VoU: An Agenda for Research \(Philadelphia:University of Pennsylvania Press\).](http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/Roth,JeffreyA./Schou.,JohnT./Witte,A.D.(eds_)(1989),TaxpayerCompliance,VoU:AnAgendaforResearch(Philadelphia:UniversityofPennsylvaniaPress).), s.21.

¹⁰⁰ [http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/Mehmet Tuncer, “Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye”](http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/MehmetTuncer,“VergiUyumununArttırılmasıveTürkiye”) (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2002), s.1.

¹⁰¹ [http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/Handan Kaynar Bilgin, “Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 2, 2011, Sayfa 261.](http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/HandanKaynarBilgin,“VergiAhlakınınTeorikÇerçevesi”,Ç.Ü.SosyalBilimlerEnstitüsüDergisi,Cilt20,Sayı2,2011,Sayfa261)

¹⁰² [http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/Özgür Saygın, “Vergi Uyumuna Etkisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, SBE, 2013, s.3.](http://www.geliridaresi.net/vergi-uyumu/ÖzgürSaygın,“VergiUyumuVeVergiİdaresininVergiUyumunaEtkisi”,YayınlanmamışDoktoraTezi,AnkaraÜniversitesi,SBE,2013,s.3)

nuç vergi otoritesini de sorumlu kılmalıdır. Dolayısıyla vergi uyumsuzluğunun tek sorumlusu mükellef olmamakta bu konuda devlete de ciddi sorumluluklar düşmektedir. Kanun hazırlayıcılarının bu açıdan yaptıkları kanunlar vergi uyumunu etkilemektedir.

Vergi uyumu adına yapılan çalışmaların birçoğunda yapılan uyum tanımları aslında o yazarın konuya hangi pencereden baktığını ve vergi uyumu konusuna getireceği önerileri bir manada ifade etmektedir. Vergi uyumu unsurları ile ayrıntılı bir biçimde incelendiğinde gerçekleşmesi gereken somut fiil, mükellefin vergisini zamanında ve eksiksiz ödemesidir. Bu iki somut fiile nasıl ulaşılabileceği çeşitli yazarlar tarafından farklı görüşlerle açıklanmıştır. Vergi uyumunu veya uyum davranışını daha iyi anlamak için vergi uyumunu oluşturan unsurları iyi analiz etmek gerekmektedir. Vergi uyumunun unsurlarını; kanunlara uyma, gerçek vergi yükümlülüğünü yerine getirme, cebir ve gönüllülük, zaman, iki taraflı bir süreç olma şeklinde sıralamak mümkündür.¹⁰³ Vergi İdaresinin mükelleflerin vergiye uyumsuzluklarını tespit edip, uyuma davet etmesi gerekmektedir. Gönüllü uyumu yüksek mükellefleri bir şekilde ödüllendirmesi, uyumsuzlukları ise uyumlu hale getirmek için gayret göstermesi gerekmektedir.

Ülkemizde mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak için son dönemde hayata geçirilen onlarca uygulamadan biri de izaha davet sistemidir. Türk Vergi Sisteminin vergi ve cezanın tahakkuk sürecine ilişkin usul hükümlerini içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanununa yeni eklenen bir müessese olan “İzaha davet” sistemi 1 Eylül 20017 tarihi itibarıyla uygulamaya başlamıştır. Hem Vergi İdaresine hem de mükelleflere bü-

yük bir imkan ve kolaylık sağlayan bu sistemle haklarında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için daha sürecin başlangıcında bir imkan verilmekte ve stresli bir süreç olan vergi incelemesi başlamadan olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerin verilen süre içinde katkıda bulunması sağlanmaktadır. Sistemin sağladığı indirimli ceza uygulaması ise mükelleflerin daha sonra çok daha ağır bir şekilde katlanmak durumunda kalabilecekleri cezayı başlangıçta önlemektedir. Bu sistem mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna katkı sağlamanın yanı sıra Vergi İdaresinin vergi toplama maliyetini de düşürecek bir uygulama olarak Türk Vergi Sistemi’ne girmiş bulunmaktadır.¹⁰⁴

3.15- Devlete Güven ve Kanunlara Uymanın Gerekliliği

İngiltere’de anayasal gelişmelerin başlangıcı olarak nitelendirilen Magna Carta Libertatum anayasacılığın ilk adımı olduğu gibi, vergilemenin yasal altyapısının oluşumunu da sağlayan ilk belgedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının ilk örneğini oluşturan Magna Carta’nın 12. maddelerinde kralın, vergi salmadan önce konseyin rızasını almak zorunda olduğu belirtilmektedir. Böylece ilk defa “vergiye rıza” ilkesi veya “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi kabul edilerek parlamento kurulmuş ve siyasi olarak parlamentonun kazandığı birinci yetki vergilendirme alanında ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla “temsilsiz vergi olmaz” prensibi çerçevesinde günümüzdeki anayasal vergileme ilkelerinin en önemlisi olan vergilerin kanuniliği ilkesinin temeli atılmıştır.¹⁰⁵ Vergilerin yasalarla konulup yasalarla kaldırıl-

¹⁰³ Özgür Saygın, age, s.33-36.

¹⁰⁴ İmdat Türkay, Mükellef Haklarında Yeni Bir Uygulama “İzaha Davet” Müessesesi, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 12, Sayı:133, Eylül 2017.

¹⁰⁵ Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, AÜHFD, 63 (1) 2014, s.83.

ması kamu otoritesini bağladığı gibi vatandaşları da bağlamaktadır. Devletin adaletsiz, zamansız ve zarar verici bir şekilde vergi alması kadar mükelleflerin de vergi vermemesi veya kanunlara aykırı davranması da sakıncalar doğurmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bir ekonomik sistemde gerekli mali kaynakların nasıl temin edileceği ve kimlerden temin edileceği, vergi yönetimlerinin temel sorunu olmaktadır.

Vergi kanunlarına riayet etme, uyma vergi uyumu davranışının en önemli ögesidir. Eğer sistemde tahmin edilmeyen bir kayıp, bir uyumsuzluk, kayıt dışılık meydana gelirse; bu aksamadan ilk bakışta, devlet hâsılat yönünden olumsuz etkilenir. Bunun sonucunda devlet istediği mali kaynaklara ulaşamaz, sağlıklı hizmetler üretilmez. Bu yönüyle devletin mali yapısı ve ondan hizmet bekleyen vatandaşlar da zarar görür. İkinci olarak kayıt dışılık ve vergi uyumsuzluğu devlete zarar verdiği gibi benzer sektörlerde veya benzer üretim süreçlerinde bulunan ekonomik birimlere de haksız rekabet sonucu zarar verir. Aynı mal ve hizmeti üreten birimlerden kayıt dışı olanlar, mevcut sektörün vergi yüküne bağlı olarak %40-50 oranında haksız bir kazanç elde eder ki, karşılığında bu şartlarda vergi ödeyen bir ticari birimin ekonomik olarak hayatta kalması imkânsızdır.¹⁰⁶

Vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın en önemli nedenlerinden biri de mükelleflerin vergi ödeme konusunda isteksiz olmalarıdır. Bireyler devleti soyut bir kavram olarak bilmelerine rağmen devletin değerlendirilmesini somut olaylara göre yaparlar. Yükümlüler devlet harcamalarından yeterince yararlanamadıklarını, devlete fazla vergi ödediklerini ve hükümetlerin ülkeyi kötü yönettiklerini düşünmeye başladıklarında devlete

olan bağlılıkları azalır. Devletin en önemli kaynağı olan vergilerin yükümlü tarafından bir yük olarak algılanmasının altında yatan temel faktörlerden biri de, verginin devlet tarafından etkin kullanıldığına olan inancın düşük olmasıdır. Bunun yanında, devletin toplumsal birlikteliği sağlanmaya yönelik bir bütün olarak algılanmasındaki yetersizlikler ve devlet-yurttaş ilişkisinin zayıflığı, vergi ödemedeki isteksizliği artırabilecektir. Bu bağlamda, devlet bilinci, devlete olan güvenin artırılması ve devletin gerek otoritesi, gerekse sunmuş olduğu hizmetlerin gerekliliğinin topluma iyi izah edilmesi yoluyla oluşturulabilir.¹⁰⁷

1960'lı yıllarda yapılan bir çalışmada, devlete olan bağlılığı zayıflayan yükümlülerin davranışları vergiyi reddetme şeklinde olmasa bile, vergiye karşı ilgisizliğin artması şeklinde olmakta ve sonuçta dereceleri değişik olmakla birlikte "devlet düşmanlığı" ile "vergi mukavemeti" davranışlarının yaygınlaştığı tespit edilmiştir. Batı Almanya ve Hollanda için yapılmış olan ampirik çalışmalar da devletin götürdüğü hizmetler ve iyi yönetimle varlığını hissettirdiği yerlerde, devlete bağlılığın yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.¹⁰⁸ Vatandaşların politik katılım olanaklarının geliştirilmesi de vergi ahlakını ve vergi bilincinin artması bakımından önemlidir. 2002 yılında İsviçre'de yapılan bir araştırma sonucunda, politik katılım arttıkça, vergi ahlakının da arttığı gözlenmiştir. Dolayısı ile mükellefler vergi yükü ve vergi ile ilgili çıkarılan yasalar üzerinde ne kadar doğrudan söz sahibi olurlarsa, vergiye gönüllü uyumları da o kadar artmaktadır.¹⁰⁹ Devlete bağlı olan mükelleflerin vergilere katılmaları daha kolay olmaktadır, yani devlete olan bağlılık arttıkça vergiye olan tahammül artmaktadır. Bu arada bir hususu da belirtmek gerekir ki ülkemizin son üç yılda ya-

¹⁰⁶ Özgür Saygın, a.g.e., s.20.

¹⁰⁷ İlknur Kaynar, a.g.tz. , s.35.

¹⁰⁸ Halit Çiçek, a.g.e., s.60.

¹⁰⁹ Elif Tuay, İnci Güvenç, a.g.e., s.26.

şadiğı sıkıntılı süreç boyunca, vergi mükelleflerinin sergilediğı olumlu tutum ve davranışlar her türlü takdire şayandır. Ekonomik sıkıntı içinde olsa dahi vergi mükellefleri vergilerini beyan edip ödemek suretiyle devletlerine olan güveni ortaya koymuşlardır.

3.16- Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı

Kayıt dışı ekonomi, kısaca kamunun denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Kayıt dışı ekonomi dar anlamıyla eşya ve hizmet akımlarının belgelendirilmemesi şeklinde algılandığında, bireylerin veya işletmelerin ekonomik faaliyet ve işlemlerini kamunun denetimi dışında tutmasının en önemli nedeninin vergi kaçırma arzusu olduğu söylenebilir.¹¹⁰ Kayıt dışı ekonomi aynı zamanda vergi dışı ekonomidir. Bu da kamu kesimi açısından vergi kaybına neden olmaktadır. Kamu kesiminin gerekli yatırımları yapabilmesi için elindeki en büyük kaynak vergilerdir. Kayıt dışı ekonomi nedeniyle oluşan vergi kaybı da kamu kesiminin zaten yetersiz olan kaynaklarını daha da azaltmaktadır ve bu nedenle gerekli yatırımlar tam anlamıyla yapılamamakta, buna bağlı olarak da ekonomik büyüme yavaşlamaktadır.¹¹¹ Aynı zamanda yükümlülerin vergi ahlakı ve bilincine sahip olmaması da kayıt dışılığa yönlendiren faktörlerdir. Yani kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlakı ve vergi bilinci arasında ilişki bulunmaktadır.

Toplumda vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmiş olması kayıt dışı ekonomi seviyesinin artmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda bu durumun tersi de olabilir. Yani toplumda vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmiş olması yükümlüleri kayıt dışılıktan uzak tutmaktadır. Yükümlüler vergi ve benzeri yükümlülüklerinden kurtulmak amacıyla kayıt dışılığa yönelmektedirler. Vergi oranlarının

ve vergi sayılarının fazla olması, vergi mevzuatının karmaşık bir yapıya sahip olması gibi faktörler yükümlüleri kayıt dışılığa itmektedir. Vergi idaresinin etkin olmaması, cezaların caydırıcı nitelikte olmaması da yükümlüleri kayıt dışılığa yönelmesi konusunda cesaretlendirmektedir. Aynı zamanda kayıt dışı ekonominin denetim altına alınamaması durumunda vergi potansiyelinden yeterince yararlanılamaz ve yüksek vergi oranlarına karşın vergi gelirleri çok düşük düzeyde kalmaktadır. Bu şekilde vergi oranlarının artmasıyla kayıt dışılık, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma gibi olaylar baş göstermektedir.

Ülkemizde kayıtdışı ekonomi ile mücadele noktasında son yıllarda ardi ardına eylem planları hazırlanmış ve tüm kamu kurum ve kuruluşlarının desteğı ile uygulanmıştır. Yapılan yapısal düzenlemeler ve uygulamalar sonucunda kayıtlı ekonomiye geçiş için çok ciddi kazanımlar elde edilmiştir. Kira ve ücret ödemelerinin banka kanalıyla yapılması, beyannamelerin elektronik ortamda hazırlanıp verilebilmesi, vergisel birçok işlemin e-uygulamalar yoluyla yapılması sağlanmıştır. Ancak, ülkemizdeki kayıtdışı ekonomi ve kayıtdışı istihdam oranları hala istenen seviyelerde değildir. OECD üyesi ülkeler ve Avrupa Birliğı ülkelerindeki kayıtdışılık oranlarının çok üzerindedir. Bunun için her dönemde yeni eylem planları ile kayıtdışılık oranlarını indirmek için çalışmalar devam etmelidir. Çünkü kayıtdışı ekonominin varlığı yüksek olduğu sürece insanların vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumları istenen seviyeye çıkamayacaktır.

3.17- Gönüllü Uyumu Yüksek Mükelleflerin Ödüllendirilmesi

Vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilen unsurlardan birisi de beyannamesini zamanında

¹¹⁰ İlknur Kaynar, a.g.tz., s.49.

¹¹¹ Canan Ermiş, a.g.tz., s.6.

Vergi İdaresine veren ve ödeyen mükelleflerin sembolik de olsa takdir edilmesi yani ödüllendirilmesidir. 08.03.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6824 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden bir tanesi de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda vergiye uyumlu mükelleflere %5 vergi indirimi konusunda yapılan değişikliktir. Vergisini zamanında ödeyen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren %5 vergi indirimi uygulaması başlamış bulunmaktadır. Uzun yıllardır sürekli olarak kamuoyunun gündeminde olan ve vergi borçlarının yapılandırılmasına ilişkin olarak yapılan her yasal düzenleme sonrasında vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler tarafından beklenti haline gelen vergi indirimi uygulaması nihayet yasallaşmış ve Türk Vergi Sistemine girmiş bulunmaktadır. Yapılan yasal düzenlemeyle, vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisinin belli bir kısmına kadar indirim yapılmasına imkan sağlanmıştır.

6824 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121. maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığıyla yeniden düzenlenmiş ve maddede belirtilen şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yıllık beyannameleri üzerinden hesapladıkları gelir veya kurumlar vergisinin %5'ini indirebilme imkanı getirilmiştir. 6824 sayılı Kanunun genel gerekçesinde; vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisinin belli bir kısmına kadar indirim yapılmasının öngörüldüğü belirtilmiştir. Yapılan bu yasal düzenleme sonrasında, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan 301 seri No.lu Gelir

Vergisi Genel Tebliğinde;¹¹² Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121. maddesinde yer verilen vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Mükelleflere uygulanacak olan %5'lik vergi indirimi uygulaması, ilk defa 1/1/2018 tarihinden itibaren verilen Mart/2018 ayındaki yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, Nisan/2018 ayında verilen kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmıştır. Bu düzenleme vergisini düzenli beyan eden ve ödeyen tüm mükellefler tarafından son derece memnuniyetle karşılanmış olup gelecek dönemde bu uygulamanın kapsamının daha da genişletilmesi yerinde olacaktır.

3.18- Vergi İdaresinin Mükellefle Olan Etkili İletişimi

Etkili iletişim, vergi idaresinin mükellefler tarafından etkin algılanmasına ve buna bağlı olarak vergi sistemine olan güvenin artmasına da yardımcı olabilir. Mükelleflerle etkili bir iletişim için en önemli unsurlardan birisi vergi idaresinde çalışan personelin hakla ilişkiler konusunda yeterli olmasıdır. Özellikle mükelleflerle muhatap olan personele, halkla ilişkiler konusunda gerekli eğitim verilmiş olmalıdır. Etkili iletişimde bir diğer önemli unsur kitle iletişim araçlarıdır. OECD tarafından vergi idareleri üzerine yapılan bir çalışmada, kullanılacak kitle iletişim araçlarının (slogan, telefon, televizyon, radyo, bilgisayarlar, seminerler, afis kampanyaları, ve sergiler gibi), mükellefleri uyuma yöneltmede yararlı olabileceği belirtilmiştir. Kitle iletişim araçları vasıtasıyla mükelleflere vergi idaresinin faaliyetleri, toplanan vergilerin hangi alanlarda kullanıldığı, mükelleflerin yükümlülükleri ve hakları gibi pek çok konuda bilgi verilebilir ve mükelleflerin gelecekteki vergi bilinci ve vergi ahlakı seviyesine etki edilebilir.¹¹³

¹¹² 23.12.2017 tarihli ve 30279 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹³ Ümit Güner, Türkiye'de Vergi Bilincinin Ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir/2008, s:42.

Türk Gelir İdaresi misyonunu; mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamak olarak belirlemiştir. Bu konuda 2005 yılında yeniden yapılanan Gelir İdaresi Başkanlığı 2014-2018 döneminde, vergisel işlemlerin büyük bir kısmını e-uygulamalar ile elektronik ortama taşımak suretiyle, vergi toplama maliyetini düşüren ve mükelleflere sağladığı büyük kolaylıklar nedeniyle gönüllü uyumlarını artıran internet tabanlı elektronik hizmetleri hayata geçirmiştir. Gelir İdaresi La Fontaine'in "Güneş ve Rüzgar" hikâyesinden esinlenerek, son yıllarda kullanmış olduğu afişlerinde niçin güneş sembolünü kullandığı bize bazı ipuçları vermektedir. Bilindiği üzere, Güneş ve Rüzgarın hikayesi şöyledir; "Güneş ile rüzgâr yarışa girmişler. Sen mi güçlüsün ben mi, diye. En sonunda rüzgar o sırada yoldan geçen bir adamı göstermiş. 'Omuzunda pelerin olan şu adamı görüyor musun' demiş; 'Ben öyle bir eserim ki, o pelerini sırtından çekip alırım.' Sonra yarışma başlamış ve önce rüzgar başlamış esmeye. Estikçe esmiş, adam da rüzgâr estikçe pelerinine sarıldıkça sarılmış. Ne kadar sert esse de rüzgâr pelerini çıkarttırmayı başaramamış adama. Sonunda yorulmuş ve pes etmiş. Sıra kendisine geldiğinde güneş yavaş yavaş yüzünü göstermiş, ortamı iyice ısıtmış. Adam da bakmış ki, güneş iyice görüldü, terlemeye başlamış, önce pelerini gevşetmiş, sonra da ihtiyaç kalmadığı için tamamen çıkarmış..." İddiayı kazanan güneş rüzgara dönmüş ve demiş ki, "*Dostluk ve naziklik her zaman haşinlik ve zorbalıktan daha güçlüdür...*" demiş.

Esasen hikayede rüzgar şiddeti, soğukluğu ve sertliği anlatırken; güneş şefkati, sıcaklığı ve iyi iletişimi anlatmaktadır. Esasen Gelir İdaresi burada mükellef odaklı yaklaşımla, mükelleflerin haklarına her zaman saygılı olacaklarını, onları ödev ve yükümlülükleri konusunda her zaman eksiksiz olarak bilgilendireceklerini ve de vergisel işlemleri hızlı, kolay ve internet ortamında mükelleflerin yerine getirirken onlara karşı gü-

neş gibi olacaklarını ifade etmektedir. Ancak, gerektiğinde de diğer mükelleflerin haklarına saygı için vergi kaçırana karşı İdarenin her zaman rüzgar gibi soğuk ve sert yüzünü gösterme hakkının da olduğu bilinmektedir. Gerçekten de Gelir İdaresi'nin bu hassas dengeyi iyi koruyup sağlaması çok önemli bir konudur. Ancak, şu kesindir ki, Gelir İdaresi'nin gönüllü uyumu yüksek mükelleflere karşı mutlaka güneş gibi muamele etmeye devam etmesi gerekmektedir.

Öte yandan bazı görüşlere göre, mükellef odaklı yaklaşım ve gönüllü uyum gibi kavramlar esasen Anayasa ve kanunlardan gücünü alan verginin ruhuna aykırıdır. Zira Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesine göre; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Yani Devletin Anayasa ve vergi kanunlarına dayalı olarak kamu giderlerini karşılamak üzere zorla vatandaşlarından mali güçlerine göre aldığı bir parasal değer olan vergiyi toplarken idarelerin mükellef odaklı olmasına ve mükelleflerin vergiyi beyan edip öderken gönüllü olup olmadıklarının bakılmasına gerek yoktur.

Ancak, bir ülkede vergi kanunları ne kadar güzel ve anlaşılır yazılırsa yazılsın ve devletin egemenlik hakkına dayalı olarak verginin toplandığı söylenirse söylensin nihayetinde yapılan bir idari işlemdir ve vergisel işlemler devletin organları ile mükellefler arasında karşılıklı bir iletişim gerektirmektedir. Ayrıca, vergilendirme denilen süreç sonucunda mükellefin mülkiyet hakkına direk bir müdahale olmakta ve kişinin mali gücünde bir azalmaya sebebiyet verilmektedir. Dolayısıyla vergisel işlemlerde mutlak surette mükellefin hakkına ve hukukuna saygı gündeme gelmektedir. Bu nedenle, vergisel konularda Gelir İdaresi tarafından yapılan her idari işlemin hukuka uygun olması konusunda azami hassasiyet göstermesi gerekmektedir. Bu konuda 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi'ni yayınlayan Türk Gelir İdaresi, gerekli hassasiyeti göstereceğini kamuoyuna zaten açıklamış bulunmaktadır.

4- TÜRK GELİR İDARESİNİN VERGİ BİLİNCİ ve GÖNÜLLÜ UYUM KONUSUNDAKİ ÇALIŞMALARI

2005-2018 döneminde Türk Gelir İdaresi'nin vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu artırma noktasında yapmış olduğu çalışmalara baktığımızda, 2005 yılındaki mükellef odaklı yapılanma sonrasında geçen 13 yıllık süreçte gerçekten de azımsanamayacak bir mesafe alındığı görülmektedir. Günümüzde vergilerin beyan, bildirim, ödeme gibi birçok işlemi elektronik ortama taşınmış bulunmaktadır. Son yıllarda Gelir İdaresi başta beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi başta olmak üzere, tüm vergi süreçlerinin elektronik ortamda yapılması için internet tabanlı bilişim teknolojilerini de kullanmak suretiyle mükelleflerin hemen hemen tüm vergisel işlemlerini vergi dairesine gitmeden elektronik ortamda kolayca yapmasını sağlama noktasında büyük gayret göstermektedir.

Türk Gelir İdaresi son yıllarda mükellef odaklı etkin bir vergileme ve tahsilat sisteminin oluşturulması amacıyla uygulamaya geçirdiği; e-beyanname, e-fatura, e-bilet, e-arşiv, e-defter, e-haciz, e-yoklama, e-tebligat, özelve sistemi, e-posta bilgilendirme sistemi, mükellef geri bildirim, borç sorgulama ve ödeme, interaktif vergi dairesi uygulaması, Hazır Beyan Sistemi ve interaktif vergi danışmanı gibi internet tabanlı elektronik hizmetleri her geçen gün artırmaktadır. Ayrıca, yeni hizmet seçenekleriyle vergiye gönüllü uyumu artırmaya ve diğer kurumlarla koordineli çalışarak kayıtlı bir ekonomiye geçişi kararlılıkla teşvik etmeye devam etmektedir.¹¹⁴ Özellikle yeni uygulamaya geçirilen izaha davet müessesesi ile idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması amacıyla, mükelleflere vergi incelemesine sevk edilmeden önce izahat yapma

imkanı verilmiştir. Böylece vergilendirme ile ilgili olayların, gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması sağlanmış ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyu mu artırılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla mükelleflere verilen hizmet kalitesini sürekli iyileştirmek ve yeni hizmet seçenekleri geliştirmek yönünde çalışmalar yürütmektedir. Bu kapsamda, mükellefleri vergi uygulamaları konusunda bilgilendirmekte ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sürecinin kolaylaştırılmasını sağlamak üzere doğru bilginin hızlı ve etkin bir şekilde sunulmasına yönelik çalışmalarını aralıksız sürdürmektedir.¹¹⁵ Mükellef hizmetleri kapsamında yapılmakta olan bazı faaliyetler şöyledir.

- Mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken doğru bilgiye ulaşmalarını sağlamak ve vergi ile ilgili çeşitli konularda bilgilendirmek amacıyla yazılı ve görsel yayınlar hazırlanmakta ve kamuoyu ile paylaşılmaktadır.¹¹⁶
- Ülkemizde verginin toplumun tüm kesimlerine benimsetilebilmesine ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının artırılmasına yönelik olarak her yıl Şubat ayının son haftası Vergi Haftası olarak kutlanmaktadır. Vergi haftasında topluma, mükelleflere ve öğrencilere yönelik olarak yapılan etkinliklerle toplumsal vergi bilincinin artırılması hedeflenmektedir.
- Vergi İletişim Merkezi (VİMER-189), mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel ve doğru bilgiye telefon aracılığıyla ulaşmalarını sağlamak amacıyla, 2008 yılında faaliyetine başlamıştır. VİMER tarafından danışmanlık hizmetinin yanı sıra;

¹¹⁴ 2018 Yılı Performans Programı, Yayın No:254, Ocak 2018, <http://www.gib.gov.tr>.

¹¹⁵ 2017 Yılı Faaliyet Raporu, Yayın No:276, Şubat 2018, <http://www.gib.gov.tr>.

¹¹⁶ <http://www.gib.gov.tr/Rehberler>.

- Telefonla ve internet ortamında ihbar bildirimlerinin alınması
- Borç sorgulama
- Borç bildirim hizmeti
- Mükellef geri bildirim sistemi
- Motorlu taşıtlar vergisi plaka tescil tarihi sorgulama
- İngilizce e-posta yanıt sistemi
- Gayri menkul sermaye iradı beyannamesine ilişkin randevu taleplerini alma
- Geri arama hizmetleri de sunulmaktadır.
- Toplumda vergi bilincinin yerleşmesi bakımından çocuklar ve gençlerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve farkındalıklarının artırılması amacıyla Milli Eğitim Bakanlığı ve Hazine Ve Maliye Bakanlığı arasında sağlanan işbirliği sonucunda yürütülen vergi bilincini geliştirme eğitimlerine 2007 yılından bu yana devam edilmiştir. Türkiye genelinde birinci kademedede (3 ve 4. sınıflar), ikinci kademedede (5, 6, 7 ve 8. sınıflar) ve üçüncü kademedede (9, 10 ve 11. sınıflar) bulunan öğrencilere Başkanlığımız tarafından hazırlanan ve Milli Eğitim Bakanlığı Eğitim Bilişim Ağı'nda (EBA) yer alan eğitim CD'lerinin gösterilmesi sağlanarak her yıl 5 milyonu aşan öğrenciye Vergi Bilinci Geliştirme Eğitimleri verilmektedir.
- Gençlik ve Spor Bakanlığı ile yapılan ortak çalışmalar ile Türkiye genelinde üniversite öğrencilerine yönelik gençlik merkezleri, gençlik kampları ve kurum yurtlarında vergi bilinci konusunda farkındalık eğitimleri verilmektedir.
- Vergi Bilincinin ve Gönüllü Uyumun Artırılması Eylem Planı (2016-2018) döneminde uygulanmış ve vergi bilinci ve gönüllü uyumun artırılmasını amaçlayan Eylem Planı kapsamında kurumsal yapı, vergi algısı, vergi bilinci, yükümlülük süreçleri, paydaşlarla işbirliği, mevzuat, toplumsal iletişim ve denetim alanlarında eylemler gerçekleştirilmiştir.
- İşe yeni başlayan mükellefler ile mevcut mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülükleri konusunda başkanlığın internet sayfası üzerinden bilgilendirilmelerine yönelik interaktif vergi danışmanı programı hazırlanmıştır. Bu kapsamda, bilanço ve işletme esasına göre mükellefiyet başlatacak girişimcilere yönelik, yükümlülüklerini bildiren ve kişisel vergi takvimi oluşturarak indirilmesine imkan veren program, başkanlığın internet sayfasında (www.gib.gov.tr) kullanıma açılmıştır. Geliştirme çalışmaları kapsamında, serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazançla ilişkin yükümlülükler İnteraktif Vergi Danışmanı uygulaması da kullanıma açılmıştır.
- Mükellef Geri Bildirim Sistemi kapsamında Gelir İdaresinin sunduğu hizmetlere ilişkin olarak mükellefler tarafından bildirilen sorun, talep, öneri ve memnuniyetler değerlendirilmekte ve sonuçlandırılmaktadır.
- Vergide gönüllü uyum ilkesinden hareketle, vergi borçlarının zamanında ödenmesi konusunda bir bilinç oluşturarak, cebri takibata başvurulmadan önce amme alacaklarının tahsilâtı için telefon ile bilgilendirme mekanizmasının etkin bir şekilde kullanımını sağlamak amacıyla borçlu mükellefler VİMER-189 tarafından aranarak borç miktarı, hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirilme çalışmaları yapılmaktadır.
- e-Beyanname uygulaması ile 2017 yılı sonu itibarıyla, elektronik ortamda yaklaşık 90 milyon adet beyanname alınmıştır. 2004 yılında kağıt beyanname alınma oranı %99,5, elektronik beyanname oranı %0,5 iken; 2017 yılı sonu itibarıyla kağıt beyanname alınma oranı %0,3, elektronik beyanname oranı ise %99,7 olmuştur. Geline nokta da kağıt beyanname sayısındaki büyük orandaki azalma sonucunda, devletin ekonomik kaynaklarına ve doğaya önemli ölçüde katkı sağlanmıştır. Ayrıca, elektronik ortamda

alınan beyannameler aracılığıyla denetim, arşivleme, istatistik ve değerlendirme işlemlerinde hız, zaman ve yer tasarrufu sağlanmıştır.

- KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi, Ocak /2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlerde mükelleflerin iade-mahsup taleplerine ilişkin listelerini, İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndermesini ve bu listeler esas alınarak vergi dairelerince manuel olarak yapılan ve oldukça uzun zaman alan kontrol ve analizlerin tamamına yakınının, iade listelerinin büyüklüğüne bakılmaksızın, otomatik olarak yapılıp iade talebini sonuçlandıracak olan vergi dairesine rapor edilmesini kapsamaktadır.
- İnteraktif Vergi Dairesi Uygulaması ise 2018 yılında hizmete girmiş olup bu uygulama ile artık mükelleflerin elektronik ortamda, vergi dairesinde yapabilecekleri birçok işlemi 7/24 yapmalarına imkan sağlanmıştır. Bu uygulama ile işe başlamadan borç sorgulamaya kadar onlarca vergisel işlemin yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan hizmetlerin zaman ve yer koşulu aranmaksızın kolay, hızlı ve etkin bir şekilde elektronik ortamda yapılabilmesine imkân sağlayan güvenilir, etkileşimli, yeni nesil bir sistemdir. Bu uygulama ile MTV ve TPC ödeme, tecil borç ödeme, belge numarası ile ödeme, cep telefonu harcı ödeme, tapu harcı ödeme, pasaport harcı ödeme, pasaport değerli kâğıt bedeli ödeme, sürücü belgesi harcı ödeme, sürücü belgesi değerli kâğıt bedeli ödeme, TC kimlik kartı bedeli ödeme gibi toplumun büyük bir kesimini ilgilendiren ödemelerin yapılabilmesi de mümkün hale gelmiştir.¹¹⁷

Gelir İdaresinin mükelleflerin vergisel işlemleri kolaylaştırmak, vergiye uyum maliyetini azaltmak ve vergiye gönüllü uyumu artırmak için hayata geçirmiş olduğu e-uygulamalar ile mükellefi bilgilendirme çalışmaları her geçen gün artmaktadır. Bunun sonucunda mükellef memnuniyeti ile onların vergisel işlemlerini yapan serbest muhasebeci mali müşavirlerin memnuniyeti her geçen yıl artmaktadır. Gerçekten de Gelir İdaresi dijital vergilendirmede birçok Avrupa Birliği ve OECD ülkesinin ilerisinde bulunmaktadır. Gelir İdaresi tarafından vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyum konusunda gelinen noktayı ölçmek için sürekli olarak anketler yapılmaktadır. Mükellef memnuniyetini ölçmek, değerlendirmek ve iyileştirme alanlarını belirlemek amacıyla periyodik olarak mükellef memnuniyet anketleri ile internet sayfasına yönelik memnuniyet anketleri yapılmaktadır. Son yıllarda yapılan anketlerin sonuçları şöyle olmuştur.

- Mayıs 2012'de 1.500 kişinin katılımıyla gerçekleştirilmiş olup memnuniyet oranı %57,6,
- Aralık 2013'te 11.520 kişinin katılımıyla gerçekleştirilmiş olup memnuniyet oranı %63,
- Aralık 2015'te 15.000 mükellef ve 1.000 muhasebe meslek mensubu katılımıyla gerçekleştirilen anket sonucuna göre; mükellef genel memnuniyet oranı %76,94, meslek mensubu genel memnuniyet oranı ise %74,72 olmuştur.

5- 2019-2021 DÖNEMİ YENİ EKONOMİ PROGRAMINDA ve ORTA VADELİ MALİ PLANDA GÖNÜLLÜ UYUMA İLİŞKİN VERGİSEL HEDEFLER

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin 2019-2021 dönemini kapsayan ilk Orta Vadeli

¹¹⁷ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_ivd.pdf.

Programı, Yeni Ekonomi Programı (YEP) adıyla 20 Eylül 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle kamuoyuna açıklanmış bulunmaktadır. 2019-2021 dönemi Yeni Ekonomi Programı (YEP); dengeleme, disiplin ve değişim adı altında üç temel bileşen zerine oturtulmuş bulunmaktadır. Yeni Ekonomi Programı’nda yer alan vergi uygulamasına ilişkin en temel hedeflerin neler olduğuna baktığımızda;

- İstisna ve muafiyet sınırlamasının yapılacağı,
 - Taşınmaz değerlendirme sisteminin kurulacağı,
 - Gayrimenkul vergilendirme sisteminin yeniden düzenleneceği,
 - Vergi, sigorta primi alacakları konusunda yapılandırmanın olmayacağı,
- güçlü bir şekilde vurgulanmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi ile mücadele, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve mükellef memnuniyetinin sağlanması kapsamında Yeni Ekonomi Programına yer alan hedeflere baktığımızda;

- *Vergi Veri Analiz Merkezi* kurulması ile tahsilatta etkinliğin artırılması ve vergide kayıt dışılığın azaltılmasının sağlanacağı,
- *Mükellef Hizmetleri Merkezinin* etkinleştirilmesi ve uygulamaya geçirilen *interaktif Vergi Dairesi* projesi ile tüm hizmetlerin elektronik ortamda sunulması ve küçük ölçekli mükelleflerin vergi kayıtlarını elektronik ortamda tutulmasının sağlanması,
- Taşınmaz değerlendirme sistemi kurularak gayrimenkul envanteri tamamlanacak, tapu harçları ve emlak vergilerinin gerçek değerleri üzerinden alınması sağlanacak şekilde gayrimenkul vergilendirme sisteminin yeniden düzenlenmesi,

öngörülmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanan Orta Vadeli Mali Plan (2019-2021) 11 Ekim 2018 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş

bulunmaktadır. 2019-2021 dönemi Orta Vadeli Mali Planı, Yeni Ekonomi Programı (YEP) kapsamında hazırlanan Orta Vadeli Mali Planın “Bütçe Gelirlerine İlişkin Temel Politikalar” başlıklı bölümünde yer alan hedefler şöyle belirtilmiştir;

- Gelir politikaları vergi adaletini pekiştirme, vergi tabanını genişletme, vergiye gönüllü uyumu artırma, kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırma ile analiz ve denetim kapasitesini güçlendirme amaçlarına uygun olarak istikrar ve öngörülebilirlik temelinde yürütülecektir.
- Vergisel teşvikler gözden geçirilerek vergi harcamaları ve bunların mali etkileri hakkında kamuoyunun düzenli olarak bilgilendirilmesine devam edilecektir.
- Etkinliği olmayan istisna, muafiyet ve indirimler kademeli olarak kaldırılarak vergi sistemi daha bütüncül, sade ve etkin hale getirilecek, vergi tabanı genişletilecek ve vergide adalet pekiştirilecektir.
- Ekonomik dengelenme sürecine katkı sağlamak adına lüks ve/veya ithal yoğunluğu yüksek ürünler tespit edilerek bunlara ilişkin vergisel düzenlemeler yapılacaktır.
- Gayrimenkul vergilendirme sistemi tapu harçları ve emlak vergilerinin taşınmazların gerçek değerleri üzerinden alınmasını destekleyecek şekilde gözden geçirilecektir.
- Yüksek katma değere sahip yatırımlar ile nitelikli istihdam artışı vergisel politikalarla desteklenerek sürdürülebilir potansiyel üretim seviyesi artırılacaktır.
- Kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yönelik vergisel düzenlemelere devam edilecek, denetim sistem ve kapasitesi güçlendirilecektir. Vergi Veri Analiz Merkezi kurulması ile tahsilatta etkinliğin artırılması ve vergide kayıt dışılığın azaltılması sağlanacaktır.
- Mükellef Hizmetleri Merkezinin etkinleştirilmesi, uygulamaya geçirilen İnteraktif

Vergi Dairesi Projesi ile tüm hizmetlerin elektronik ortamda sunulması ve küçük ölçekli mükelleflerin vergi kayıtlarını elektronik ortamda tutması ile vergiye gönüllü uyum artırılacaktır.

- Vergi bilincini artırmaya, mükelleflerin hakları ve yükümlülükleri ile vergi uygulamaları konularında etkin bilgilendirilmeleri yoluyla gönüllü uyumlarının artırılmasına yönelik olarak yazılı ve görsel yayınların hazırlanmasına, medya araçlarının kullanılmasına, mükelleflerin işlemlerini hızlı ve güvenli bir şekilde yapabilecekleri interaktif yazılımların hazırlanmasına, iletişim teknolojilerinin kullanıldığı hizmet seçeneklerinin geliştirilmesine yönelik çalışmalara devam edilecektir.

Gelecek üç yıllık (2019-2021) dönemde gerek Yeni Ekonomi Programında gerekse Orta Vadeli Mali Planda yer alan hedef ve politikalara baktığımızda, mükelleflerin hakları ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmesi, vergi uygulamaları konularında hayata geçirilecek e-uygulamalar sonucunda toplumsal vergi bilincini artırmaya ve mükellefin vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasına yönelik çalışmalara aralıksız devam edileceği anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ile OECD üyesi ülkelerin tamamına yakınında, son yıllarda mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum kavramları büyük önem kazanmıştır. Verginin kanuniliği ilkesine rağmen insan hakları içerisinde düşünülen mükellef hakları geliştikçe, mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak için Gelir İdareleri'nin çalışmaları da artmaktadır. Hiçbir Gelir İdaresi'nin, vergi ödemek vatandaşın devletine karşı bir ödevidir diyerek, cebri ve tek taraflı yöntemlerle vergi almaya ve vergisel uygulamaları hayata geçirmeye günümüz dünyasında im-

kanı yoktur. Vatandaşların ve vergi mükelleflerinin her konuda olduğu gibi vergi konusunda da sorgulama, bilgi alma, hak ve hukuklarını arama hakkı her geçen gün artmaktadır. Bu süreç böyle devam ettikçe vergi hukuku alanında soyut kavramlar olan vergi bilinci, vergi ahlakı, mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum kavramları Gelir İdareleri tarafından daha çok dikkate alınacaktır. Çünkü mükellefin vergiye uyumu artıkça, vergi toplama maliyeti düşecek ve vergi gelirlerini artırmak mümkün hale gelecektir.

Vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergiye gönüllü uyumu artırmak için Gelir İdarelerinin ilk yapması gereken şey, vatandaş ve mükelleflerle açık, samimi ve dürüst bir iletişim kurması gerektiğine gerçekten inanmasıdır. Günümüz iletişim ve internet dünyasında artık vergi mükellefleri ve Gelir İdareleri birbirini çok iyi tanımakta ve takip etmektedir. Devlet bireyin ve mükellefin davranışlarını çok rahat takip edebilmekte ve analiz yapabilmektedir. Bu yüzden, vergisel alanda yapılacak tüm işlem ve faaliyetlerin her iki tarafından birbirinden gizlemesi ve saklaması mümkün değildir. Öte yandan, demokrasinin ve mükellef haklarının bu denli geliştiği bu dönemde, Vergi İdaresinin de mükelleflere yönelik yapacağı düzenlemelerde karşı tarafın fikrini alması ve gönüllü uyumunu sağlaması gerekmektedir. Zira toplumun ve mükellefleri kabul etmeyeceği bir düzenlemenin kanunu, ikincil mevzuatı ve uygulaması ne kadar mükemmel kurgulanırsa kurgulansın sonuçları istenen seviyede olmayacaktır. Kayıtdışı ekonomiyle mücadelede ve diğer toplumsal konularda da bu durum böyledir ve artık konunun tüm paydaşlarının katılımı ve özverisiyle bir iyileştirme yapılabilmektedir. Şunu da belirtmek gerekir ki toplumların sosyal ve ekonomik hayatlarının gelişmesine paralel olarak gelişecek olan vergi bilinci, vergi ahlakı ve gönüllü uyum konularında kısa sürede toplumsal bir başarı elde etmek çok zordur. Bu kavramların toplumda karşılık bulma-

sı zamanla ve her konuda yapılacak düzenlemelere devletin ve vatandaşın tam olarak inanması, benimsemesi ve katılımıyla mümkündür.

Öte yandan, günümüzde bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde toplumun büyük bir kesiminden alınan dolaylı vergilerin, kazanç üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisi ile servet üzerinden alınan emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi gibi vergilerden daha çok gündemde olması nedeniyle, vergi olgusundan neredeyse tüm toplum etkilenmektedir. Vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyum geçmiş dönemlerde sadece vergiyi uygulayan gelir idarelerinin bir sorunu iken, artık günümüzde vergi kanunlarını yapan yasama organı da yürütmeyi yapan yönetim birimlerini de çok yakından ilgilendirmektedir. Çünkü günümüz iletişim dünyasında toplumsal kabul görmeyen bir vergi artışı veya yeni bir vergi düzenlemesi anında dirençle karşılaşabilmektedir.

Eski maliyecilerin diliyle, klasik maliyeci anlayışında vergi ödemek Anayasal bir görevdir ve kanunla konulur ve cebri yöntemlerle de tahsil edilir. Gerekirse mükellef sıkı bir denetim ve inceleme yoluyla uzun süren inceleme süreçlerine tabi tutulurdu. Vergi borcunu süresinde ödemeyenlere ise cebri takibat uygulanarak vergi tahsil edilirdi. Ancak bu anlayışın yani eski klasik maliyeci anlayışın yerini mükellefi yaşatmayı esas alan ve mükellef haklarını ön plana çıkaran bir anlayışa terk etmiş durumdadır. İdari bir işlem olan vergisel işlemlerin iki tarafından biri Gelir İdaresi ise diğeri de vergi mükellefidir. Dolayısıyla, mükellef odaklı olmayan bir idari anlayışla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak mümkün bu dönemde mümkün değildir. Son yıllarda dünyada vergilendirme süreçlerindeki yeni eğilimler; mükellefi dinleme, anlama ve sorunlarına çözüm üretme üzerine şekillenmektedir. Gelir İdaresinin gücünü arkasına alan vergi personelinin veya yöneticisinin vergilendirme süreçlerini uzatmaya ve mükellefi

stres altında bırakmaya da hakkı yoktur. Mükellef hakları konusu hiç olmadığı kadar artık ülkelerin gündemindedir ve mükellefin hakkına herkesin saygı duyması gerekmektedir. Vergi sisteminde mükellef rakip değil idarenin en temel paydaşdır. Gelir idarelerine yüklenen bu yeni misyon, mükellef memnuniyetini ve mükellefle iletişimde saygılı davranmayı bir lütuf olarak değil mükellefin bir hakkı olarak ortaya koyan bir anlayışla şekillenmektedir.

Bu kapsamda, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresinin sürekli olarak vergi bilincinin ve gönüllü uyumun artırılması konusunda tüm kamu kurum ve kuruluşlarının da desteğini alarak sistematik olarak vergi konusunda farkındalık yaratmak için çalışmalar yapmaya devam etmesi gerekmektedir. Devletin en zor görevlerinden biri olan vergi toplamayı yapan Türk Gelir İdaresinin toplumda var olan vergi algısı ve kültürünü daha da yerleştirmek ve bilinç düzeyini geliştirmek için medya organları, üniversiteler, meslek örgütleri ve tüm kamu kurum ve kuruluşlarıyla yani toplumun tüm kesimleriyle çok daha fazla iletişime geçmesi gerekmektedir. Toplanan vergi gelirleri gibi somut bir çıktısı olmayan vergi bilinci/vergi ahlakı ve vergiye gönüllü uyum konularında bugünden yarına hemen olumlu yönde sonuç almak elbette mümkün değildir. Ancak, bir şekilde vatandaşlarımıza devletin yeterli vergiyi toplayamadığında istenen kalkınmayı sağlayamayacağı, dolayısıyla her ne kadar verginin gönüllü ödenmesi gerekirse de vergi ödemenin devletin egemenlik hakkından kaynaklanan bir gücünün sonucu olduğu ve bir vatandaşlık görevi olduğunun çok iyi anlatılması gerekmektedir.

Sonuç olarak ülkemizde vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin Vergi İdaresi ile iletişim kurduğu andan itibaren kendilerini dinleyen, anlayan ve sorunlarına çözüm üreten mükellef odaklı bir yaklaşımla karşılaşmaları gerekmektedir. Mükellef hizmetlerinde kalite ve etkili iletişim

arttığı oranda vergi ödeyenlerin gönüllü uyumları kendiliğinden artacaktır. Bu alanda yapılacak çalışmaların uzun bir zaman sürecinde toplumu ve vergi mükelleflerini de sürece katarak sistematik olarak yapılması gerekmektedir. Bugün olmasa da yakın bir gelecekte bizim vergi mükelleflerimiz de başı dik bir şekilde, “Ben vergisini tam ve doğru olarak ödeyen bir vergi mükellefiyim/Türk vatandaşıyım” diyecek duruma mutlaka gelecektir. Vergisini doğru beyan edip ödeyen tüm mükelleflere bir vatandaş olarak teşekkür ederim.

KAYNAKÇA

- 1982 Anayasası
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- AKDOĞAN, A. Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2006
- ALTUĞ, F. Türkiye’de Vergi Bilinci İstanbul Araştırması, İSMMO Yayınları, Yayın No:134, İstanbul, 2010
- AYYILDIZ, Y., VURAL, T. Yunus Demirli, Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler, “Bolu İli Alan Çalışması”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Yayın No: 2014/1
- BİBEROĞLU, E. Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006
- ÇATALOLUK, C. “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Derneği, Sayı:20, 2008
- ÇELİKKAYA, A. “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, E-Akademi Dergisi, <http://www.e-akademi.org>, Erişim Tarihi: 23 Nisan 2011
- ÇELİKKAYA, A., GÜRBÜZ, H. Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması, İktisat-İşletme-Finans Dergisi, Ekim/2006
- EREN, H. Türkiye’de Vergi Etiği Kavramı, erişim tarihi: 03.10.2018, <http://www.mu-hasebetr.com>
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, Yayın No:276, Şubat 2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018 Yılı Performans Programı, Yayın No:254, Ocak 2018
- GERÇEK, A., YÜCE, M. Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, Bursa, 1998
- GERÇEK, A., YÜCE, M. Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, Bursa, 1998
- GÜLEŞEN, R. Türkiye’de Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Değerlendirilmesi, Uludağ Üniversitesi/İİBF/Maliye Bölümü Lisans Tezi, Bursa, 2011
- GÜNER, Ü. Türkiye’de Vergi Bilincinin Ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2008
- KARYAĞDI, N. Mükellef Hakları Bildirgesi ne demektir?, 29.07.2012, <https://vergialgi.net>
- KAYNAR, İ. Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale, 2007
- Mükellef Hakları Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi>
- ÖMÜRBEK, N., ÇİÇEK, H. G., ÇİÇEK, S. “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, Maliye Dergisi, Sayı:153 (Temmuz-Aralık 2007)
- ÖZ, E. Mükellef Hakları Platformu, I. Ulusal Mükellef Hakları Sempozyumu, 13.12.2014, Bursa

- TAYTAK, M. İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma, Maliye Dergisi, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010
- TUAY E., GÜVENÇ, İ. Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Kasım-2007, Yayın No:51
- TÜRKAY, İ. Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2013, Sayı 299
- TÜRKAY, İ. Mükellef Haklarında Yeni Bir Uygulama "İzaha Davet" Müessesesi, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 12, Sayı:133, Eylül 2017